مصلحة الضرائب المصرية

قطاع التدريب (عامة)

الإدارة المركزية لتخطيط وتصميم

وتقييم ومتابعة البرامج

المادة العلمية

مهارات الفحص الدفترى

(تجارى – صناعى)

القاهرة 2015

فحص حسابات المنشآت التجارية والصناعية

الهدف :-

فى نهاية هذا لموضوع سيكون المتدرب قادراً على فحص حسابات المنشآت التجارية والصناعية والوصول إلى صافى الربح بطريقة سليمة فى ضوء أحكام القانون (91) لسنة 2005 بإصدار قانون الضريبة علي الدخل وتعديلاته واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (991) لسنة 2005.

- **مقدمة**
- **الهدف من الفحص**
- **الدفاتر القانونية**
- **الأعمال التمهيدية للفحص**
- **خطوات الفحص**
  - **أ – النظام المحاسب المتبع**
  - **ب – نظام المراقبة الداخلية**
  - **جـ – فحص الأعمال**
- **التحقق من الصحة الحسابية للدفاتر**
- **فحص ومناقشة بنود قائمة الدخل**
- **فحص ومناقشة بنود حسابات الميزانية**
- **فحص ومناقشة بنود الإقرار الضريبى**
- **الحكم على أمانة الدفاتر ومطابقتها**
- **نتيجة الفحص**
- **أمثلة**
- **تدريبات**
- **ملخص**

مقدمـــــــــة :

لايتسنى للمأمور الفاحص أن يقوم باعتماد الإقرار الضريبى المقدم عن نشاط أى منشأة إلا إذا كان الإقرار لم يرد بالعينة المختارة طبقا للمادة (94) من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته والتي تنص على " على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنويا من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة " . ولا يسري أحكام هذه المادة علي الممول الذي لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة وفقا لحكم المادة (78) من قانون الضريبة علي الدخل أو إذا قام بفحص ومراجعة الدفاتر والمستندات الخاصة بتلك المنشأة والأصل أن تربط الضريبة على الأرباح الثابتة فى إقرار الممول إذا قبلته مصلحة الضرائب طبقا للمادة 89 من ق 91 لسنة 2005 0

ولمصلحة الضرائب الحق فى تصحيح الإقرار أو تعديله كما يكون لها عدم الأخذ به طبقا للمادة 90 من ق 91 لسنة 2005 وفى هذه الحالة يكون أخطار الممول بعناصر ربط الضريبة فى الحالات المنصوص عليها فى المادة 90 من القانون على النموذج 19 ضرائب وذلك طبقا للمادة 115 من اللائحة التنفيذية للقانون

ويتوقف نجاح مأمور الضرائب فى فحص الدفاتر على مدى قدرته فى الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة والبحث عن القوانين المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء الفحص ولا بد له من طلب البيانات والإيضاحات والحصول على الاستفسارات والأدلة المكملة لما قد يقنعه بسلامة وصحة الدفاتر والمستندات من عدمه وحتى يكون اعتماده أو عدم اعتماده لها مبينا ومدعما بأسباب قوية .

الهدف من الفحص

هناك أهداف متعددة من فحص دفاتر الممولين وأهم هذه الأهداف : -

١ - التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل ووفقا لمعايير المحاسبة المصرية كما جاء بالمادة 17 من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته.

٢ - التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو الخسائر الفعلية للمنشأة

٣ - التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة الممول وتتضمن أرباحه الفعلية منها .

٤ - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو غش .

5 - معالجة كل ما جاء بالدفاتر المعالجة المحاسبية السليمة طبقاً لما جاء بمعايير المحاسبة والقانون 91 لسنة 2005 وجميع تعديلاته واللائحة التنفيذية له 0

الدفاتر القانونية

نصت المادة 78 من ق 91 لسنة 2005 على الزام الممولين الوارد ذكرهم في البند 1 ، 2 بإمساك دفاتر ولكنه لم ينص على دفاتر معينة وإنما ذكرت المادة ان يلتزم الممولين بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم 0 كما أجازت للممولين إمساك حسابات الكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر الوزير قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلي الالكترونية 0

وكذلك طبقا للمادة 99 من ق 91 لسنة 2005 والتى ألزمت المكلفون بإدارة أموال وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغيرهم من الممولين بأن يقدموا إلى موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند طلب الدفاتر التى يفرضها عليهم قانون التجارة وغيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفا ت لكى يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التى يقررها هذا القانون سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين أى أن المادة (99) أرجعت الدفاتر التى يجب أن يمسكها الممول إلى قانون التجارة وبالرجوع الى قانون التجارة رقم 17 لسنة 1999 تبين لنا فى المادة رقم 21 والخاصة بالدفاتر التجارية " على كل تاجر يجاوز رأس ماله المستثمر فى التجارة عشرون ألف جنيه ان يمسك الدفاتر التى تستلزمها تجارته وعلى وجه الخصوص دفتري اليومية والجرد بطريقة تكفل بيان مركزه المالى وما له من حقوق وما عليه من ديون متعلقة بالتجارة 0

وقد نصت المادة 22 ، 23 علي وجوب قيد جميع العمليات بدفتر اليومية ويتم القيد يوما بيوم ويتم قيد البضاعة الموجودة في نهاية السنة بدفتر الجرد بالإضافة

إلي قيد الميزانية وحساب الأرباح والخسائر .... ونصت علي أنه يجوز استعمال دفاتر يومية مساعدة لإثبات تفصيلات الأعمال التجارية.

وتناولت المادة 25 من قانون التجارة وجوب أن تكون الدفاتر خالية من اي فراغ أو شطب أو محو أو كتابة في الهوامش أو بين السطور. كما نصت علي أنه قبل استعمال دفتري اليومية العامة والجرد أن يتم ترقيم صفحاتهما وأن يوقع علي كل صفحة مكتب السجل التجاري ويتم ختم كل صفحة بختم السجل مع بيان عدد صفحات الدفتر.

الأعمال التمهيدية للفحص

فى المرحلة التمهيدية للفحص يقوم الفاحص بإعداد برنامج لفحص حسابات المنشأة بغـرض :

أ – تسهيل أداء مهمته فى الفحص

ب – تحديد الخطوات التى سيقوم بها عند القيام بالفحص لتحديد النقاط الهامة التى ستكون محل اهتمامه بحيث تبنى كل خطوة منها على سابقتها 0

ج– توفير الوقت والجهد خاصة إذا كان البرنامج معداً إعداداً جيداً 0

والمرحلة التمهيدية للفحص يجب أن تشتمل على خطوات متعددة ونورد أهمها فيما يلى :

1– التأكد من إرفاق جميع الأوراق الخاصة بالملف موضوع الفحص بالملف كالإقرارات والنماذج والشهادات والإخطارات وخاصة تلك المقدمة من الممول والمتعلقة بتوقفه أو تغيير الكيان القانوني أو تغير عنوان المراسلة 0أو إضافة فروع أو مخازن للمنشأة .

2– التحقق من أن المنشأة قدمت الإقرارات الضريبية مكتملة البيانات طبقاً لنص المادة 82 من ق 91 لسنة 2005 والمعدلة طبقاً للقانون 11 لسنة 2013 وطبقاً للمواعيد والشروط الواردة بالمادة 83 من نفس القانون وكذلك البنود 102 ، 103 من اللائحة التنفيذية 0

3– التأكد من فحص السنوات السابقة فى حالة إذا كان الملف من ضمن ملفات العينة خلال تلك السنوات وانجاز الإجراءات المتعلقة بها .

4– يجب على المأمور الإلمام بالمسائل التى كانت موضع خلاف فى السنوات السابقة كما يجب التعرف على أسباب اعتماد الدفاتر أو عدم اعتمادها بالسنوات السابقة 0

5- يجب على المأمور الاطلاع على نقاط الخلاف فى الفحص السابق وكيفية معالجتها إذا كان الأمر قد استقر بالنسبة لها ومراعاة ذلك عند الفحص 0

6- تجميع البيانات والمعلومات عن الممول بطريقة سليمة حتى يمكن الاعتماد عليها كوسيلة للحكم على مدى سلامة وأمانة الدفاتر ويكون تجميع البيانات من داخل المأمورية أو خارجها 0

7- مناقشة الممول والاستفسار منه عن كل ما يراه لازما وهاماً لعملية الفحص ويمكن أن تتم المناقشة فى المرحلة التمهيدية للفحص أو أثناء الفحص 0

8- يتم الانتقال لمقر المنشأة أو مكان مزاولة الممول نشاطه للتعرف على طبيعة النشاط وحجمه والوقوف على حقيقة أعمال الممول والآلات والأدوات التى يستخدمها فى الإنتاج وذلك عن طريق المعاينة 0

9- عمل المقارنات بين البيانات الواردة بإقرارات الفحص وبين تلك البيانات التي تم الربط بها على الممول فى السنوات السابقة ان وجدت وكذلك استخراج النسب والمقارنة بينها 0

10. إجراء تحليلات أفقية للشركة وذلك من خلال مقارنة البيانات الأساسية لسنتين أو أكثر للشركة. وذلك يساعد علي تحديد البنود التي حدث فيها اختلاف علي نطاق واسع وبالتالي تتطلب المزيد من المراجعة والتركيز أثناء الفحص.

11. تحليل النسب والمؤشرات ومقارنتها بالشركات التي تعمل في نفس النشاط أو الصناعات المثيلة.

12. دراسة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية حيث توضح السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة والتي من خلالها يتم فهم الطرق التبعة لإعداد القوائم المالية للشركة وعما إذا كان هناك أي تغيير في السياسات المحاسبية لأخذ ذلك في الاعتبار لتحديد ما إذا كان له أثر ضريبي علي سنوات الفحص.

ومن اهم تلك النسب :-

أ -مقارنة أرقام بنود التشغيل ونسبة كل منها إلى الإنتاج كالمشتريات من المواد الخام والوقود وخلافه 0

ب –نسبة اجمالى الربح فى سنوات الفحص وكذلك المقارنة بالسنوات السابقة عليها والتى تم الربط عليها ويتم ذلك بتنسيب رقم اجمالى الربح إلى صافى المبيعات والإيرادات 0

جـ – معدل دوران رأس المال وذلك نسبة رقم المبيعات أو الإيرادات إلى رأس المال العامل " وهى النقدية بالصندوق والبنوك والمخزون والمدينون مخصوماً منها المطلوبات المتداولة (وهى الموردين وأوراق الدفع) 0

خطوات الفحص

قبل أن نتناول الخطوات التى سيتخذها المأمور الفاحص عند فحص دفاتر المنشأة بالتفصيل يجب أن نلقى الضوء على النظم المحاسبية المختلفة ، وكذا أنظمة المراقبة الداخلية حتى يمكن التعرف على ما تتبعه المنشأة من تلك النظم حيث سيترتب على ذلك الخطوات التى سيتخذها المأمور الفاحص عند فحص دفاتر المنشأة 0

(أ) النظام المحاسبى المتبع :

تتعدد النظم المحاسبية وتتنوع طبقاً للمجموعة الدفترية المستخدمة فى كل منها ، ولا يوجد قيد على أى منشأة فى اتباع نظام معين 0 فلها ان تختار النظام الذى يتلائم وطبيعة ظروفها ونشاطها 00 والأنظمة المحاسبية المعروفة هى النظام الايطالي والنظام الأمريكى والنظام الفرنسى والإنجليزى 00 ونتناول كل منها باختصار فيما يلى:

الطريقة الإيطالية وتستعمل فيها الدفاتر الآتية :

(١) دفتر يومية عامة واحد تقيد به جميع العمليات السابق تدوينها فى دفتر التسويدة أو الكوبيا 0

(٢) دفتر أستاذ عام ترحل إليه جميع القيود التى سبق قيدها باليومية العامة 0

(٣) دفاتر يومية مساعدة ترحل منها القيود كل مدة معينة إلى اليومية العامة ومنها للأستاذ العام 0

وهى طريقة بسيطة وسهلة وواضحة وتصلح للمنشآت الصغيرة 0

الطريقة الفرنسية وتمسك فيها الدفاترالآتية :

(١) دفاتر يوميات مساعدة مثل دفاتر يومية المبيعات والمشتريات والمردودات والصندوق وأوراق القبض وأوراق الدفع 00 الخ ويقيد فى هذه اليوميات الطرف الثانى فقط للقيد ، حيث أن الطرف الأول يدل عليه اسم الدفتر 00 فيما عدا دفترى النقدية والمصروفات النثرية اللذين يعتبران دفترى يومية وأستاذ فى آن واحد ، وبالتالى لا يفتح لهما حسابات بالأستاذ العام 0

(٢) دفتر أستاذ مساعد للمدينين والدائنين ترحل إليه العمليات المقيدة باليومية المساعدة أولا بأول 0

(٣) دفتر يومية تنقل إليه إجماليات القيود من دفاتر اليومية المساعدة كل مدة (كل شهر مثلاً) 0

(٤) دفتر استاذ عام ترحل إليه القيود التى قيدت باليومية العامة 0

وهذه الطريقة تتطلب مجهوداً كبيراً لاتباعها 0

الطريقة الإنجليزية :

وتعتمد هذه الطريقة على استخدام الدفاتر التالية :

(1) عدة دفاتر يومية متخصصة تسمى " اليوميات الأصلية " مطابقة لليوميات المساعدة فى الطريقة الفرنسية باستثناء أن القيود المثبتة بها لا يعاد قيدها إجمالا فى نهاية كل فترة فى دفتر اليومية العامة حيث لا يوجد دفاتر لليومية العامة وكل دفاتر اليومية فى هذه الطريقة تعتبر يومية أصلية 0

(2) دفاتر الأستاذ المساعد للمدينين والدائنين ويتم الترحيل إليها أولاً بأول من دفاتر اليومية الأصلية 0

(3) دفتر الأستاذ العام ويرحل إليه كل فترة دورية مجاميع اليوميات الأصلية إلى الحسابات المختصة مع مراعاة أنه لا يوجد حساب للصندوق وحساب للبنك بدفتر الأستاذ العام نظراً لأن دفتر النقدية (صندوق – بنك) يعتبر دفتر يومية وأستاذ فى آن واحد 0

وهذه الطريقة تناسب المنشآت المتوسطة والكبيرة 0

ومن مزاياها أنها توفر الوقت والمجهود نتيجة لعدم إمساك دفتر يومية عامة وإجراء الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام مباشرة من اليوميات الأصلية 0

الطريقة الأمريكية :

وفيها يمسك دفتر اليومية والأستاذ فى آن واحد 0 أى أن القيد والترحيل يتم فى دفتر واحد مستطيل بحيث تخصص خانة لكل حساب يقيد بها كل من العمليات المدينة والدائنة0

ومن عيوب هذه الطريقة أنها تساعد على الوقوع فى الخطأ خاصة فى حالة كثرة الحسابات 0 ولكن من مزاياها الإلمام بطبيعة عمليات المنشأة بنظرة واحدة 0

وقد ترك القانون للممول حرية اختيار الطريقة التى تتناسب مع طبيعة نشاطه بشرط أن تتوافر فيها الشروط الواجب توافرها لانتظامها 0

(ب) نظام المراقبة الداخلية :

ويجب على الفاحص عند فحصه لدفاتر أى منشأة أن يقوم أولاً بتقييم مدى فاعلية وسلامة نظام المراقبة الداخلية بها 0 نظراً لأنه سيتوقف على هذا التقييم تحديد نطاق الفحص من حيث اختصاره أو التوسع فيه 0

- ومفهوم الرقابة الداخلية هو الإجراءات التنظيمية التى تستخدمها إدارة المنشاة لحماية أصولها ومنع تسربها أو اختلاسها وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية لزيادة درجة الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة التشغيلية بمعنى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والقضاء على الإسراف والضياع والعادم والتالف والتقليل من الأعطال الخاصة بالآلات بقصد تحقيق الأهداف من قيام المنشاة 0

ويرتكز نظام الرقابة الداخلية السليم على مبدأ الفصل بين المسئولية عن حفظ السجلات والمسئولية عن الإشراف المادى على الأصول 00 فلا يمكن مثلاً فى أى نظام رقابى سليم أن يجعل أمين الصندوق مسئولاً عن الاحتفاظ بدفتر النقدية، أو أن يجعل أمين المخازن مسئولاً عن إعداد سجلات المخزون ، وذلك حتى لا يكون للمسئولين عن حفظ الأصول أى دور بالنسبة لحفظ السجلات ، ولا يكون للمسئولين عن حفظ السجلات أى دور فى حفظ الأصول 0

وهذا يؤدى بالضرورة إلى تقليل فرص الاختلاس والتلاعب إلى أدنى حد ممكن. ذلك لان التلاعب فى هذه الحالة يتطلب تواطؤ أكثر من شخص وهذا ليس من السهل تحققه عادة 0

فإذا لم يطمئن الفاحص إلي دقة وسلامة المراقبة الداخلية للمنشأة موضوع الفحص فيجب أن يوسع من نطاق الفحص ودائرة التحرى للوصول إلى الحكم الصحيح على الدفاتر موضوع الفحص 0

(ج) **محضر الأعمال** :-

تبدأ خطوات الفحص بأن يقوم الفاحص بإثبات كل ما يطلع عليه كتابتا فى مجموعة من الأوراق جرى العرف على تسميتها محضر الأعمال ، ويجب أن يتوافر فى هذا المحضر بعض الشروط كأى محضر أعمال . فيجب أن يراعى فى محضر أعمال الفحص الأمور التالية :

١ -بيان النظام المحاسبى المتبع والمجموعة الدفترية التى تحتفظ بها المنشأة مع إيضاح عدد صفحات كل دفتر 0

٢ -الإطلاع على بيانات التسجيل الخاصة بدفترى اليومية والجرد بذكر اسم مأمورية الشهر العقارى التى تم التسجيل بها ورقم التسجيل وتاريخه 0

٣ -إثبات تاريخ بدء القيد بالدفاتر وتاريخ آخر قيد بها مع التأشير بالنظر على آخر قيد واثبات التاريخ 0

٤ -تسجيل كل ما يقوم به الفاحص بشأن فحص بنود الحسابات الختامية والميزانية العمومية وكتابة ملاحظاته عليها مع الاستفسار من الممول والمحاسب عما يعن له من ملاحظات على الدفاتر واثبات هذه الاستفسارات والإيضاحات التى يتلقاها بالمحضر مع التأشير بالنظر على الدفاتر والمستندات التى يتم الإطلاع عليها وإثبات التاريخ 0

٥ -إقفال المحضر فى نهاية كل جلسة فحص وإعادة فتحه مرة أخرى فى الجلسة التى تليها بذكر ساعة وتاريخ ومكان عقد هذه الجلسة 0

٦ -مراعاة عدم أبداء الرأى صراحة فى مدى صحة وانتظام الدفاتر فى محضر الأعمال 0

ويجب ملاحظة أن محضر الأعمال يعتبر جزءاً متمماً ولا غنى عنه لكتابة تقرير الفحص ، ولذلك يجب مراعاة الدقة والوضوح فى الكتابة والمعنى حتى يسهل عليه استخراج البيانات اللازمة لكتابة تقرير الفحص منه ، وحتى يسهل على الغير الرجوع إليه وتفهمه بسهولة 0

التحقق من الصحة الحسابية للدفاتر :-

يتعين على الفاحص التحقق من الصحة الحسابية لما ورد بالمجموعة الدفترية من أرقام على سبيل الجاشنى من النواحى الآتية :

-صحة مجاميع صفحات المجموعة الدفترية والتأكد من صحة نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى بالنسبة لليوميات العامة والمساعدة 0

-التأكد من صحة الأرقام المنقولة من اليوميات المساعدة والتى تقيد كل مدة معينة باليومية العامة 0

-التأكد من صحة الترحيل من اليومية العامة لحسابات الأستاذ العام 0

-التأكد من صحة نقل أرصدة حسابات الأستاذ العام إلى الحسابات الختامية 0

ويراعى انه من الممكن أن يتم التلاعب فى الدفاتر أصلا عن طريق تعمد الخطأ فى عمليات الجمع أو الترحيل أو الترصيد بما يترتب عليه إنقاص قيمة الإيرادات أو زيادة المصروفات ، وبالتالى التأثير على النتيجة النهائية بتخفيض صافى الربح أو زيادة صافى الخسارة 0 مما يتعين معه على الفاحص إعطاء عملية التحقق من الصحة الحسابية للدفاتر الأهمية اللازمة كما سبق إيضاحه 0

خطوات الفحص

فحص ومناقشة قائمة الدخل

تمهيد :-

نصت المادة 17 من ق 91 لسنة 2005 فى الفقرة الثانية علي" يحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية" 0

وبالرجوع إلي المعيار رقم (ا) من معايير المحاسبة المصرية والذى حدد الحسابات الختامية فى قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ، وقائمة التدفقات النقدية ، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلي ملخص لأهم السياسات المحاسبية والإيضاحات الأخري.

وقد نص المعيار علي بعض المتطلبات التي يجب أن تلتزم بها الشركات منها :.

١ . الاستمرارية

حيث افاد المعيار أنه يراعي عند إعداد القوائم المالية أن تقوم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة علي الاستمرار، وأن يتم إعداد القوائم المالية علي أساس استمرار المنشأة. ما لم تكن لدي الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن التعامل.

ويجب أن تأخذ الإدارة في الحسبان كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل والذي يمثل فترة لا تقل عن اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية.

٢ . اساس الاستحقاق

يجب علي المنشأة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستحقاق فيما عدا قائمة التدفقات النقدية حيث يتم اثبات المعلومات المالية وكافة الاحداث عندما تحدث وتدرج في القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها.

٣ - الثبات في العرض

يجب علي المنشأة تطبيق الثبات عند عرض وتبويب البنود في القوائم المالية من فترة مالية إلي أخري ما لم :_

أ) يحدث تغير ملموس في طبيعة عمليات المنشأة أو إذا ثبت أن تغيير عرض القوائم المالية سوف يسفر عن عرض أكثر ملائمة للأحداث والمعاملات.

ب) يتطلب معيار محاسبة مصري آخر إجراء تغيير في العرض.

٤ الأهمية النسبية

يجب عرض كل بند من البنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل في القوائم المالية. أما البنود غير الهامة فيمكن تجميعها معا. وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر علي القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون إعتمادا علي القوائم المالية.

٥ المقاصة

لا يجب أن يتم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات ما لم يكن ذلك مسموحا في معيار محاسبي مصري آخر ، وبالمثل الإيرادات والمصروفات يتم عرضها بشكل منفصل حيث أن إجراء المقاصة في قائمة الدخل وفي الميزانية يقلل من قدرة مستخدمي القوائم المالية علي فهم المعلومات.

٦ المعلومات المقارنة

يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة للفترة السابقة وذلك لكافة القوائم المالية، ويجب أن تكون المعلومات المقارنة سردا ووصفا إذا ارتبط ذلك بفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

٧ الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

يجب أن تشمل الإيضاحات ما يلي :

أ) عرض أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة بما يتفق مع متطلبات هذا المعيار.

ب) الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقا للمعايير والتي لم يتم عرضها في صلب الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

ج) بيانات إضافية وخاصة التي لم يتم عرضها في صلب كافة القوائم المالية إلا أنها قد تكون لازمة لتفهم أي من هذه القوائم.

وفى المنشأت التجارية تكون قائمة الدخل على الشكل التالى :

البيان	ايضاح	الحالية	السابقة
صافى المبيعات " إيرادات النشاط "		× ×	
– تكلفة المبيعات		× ×	
مجمل الربح (مجمل الخسارة)		× ×	
يخصم منه			
مصروفات إدارية وعمومية		× ×	
مصروفات تمويلية		× ×	
مخصصات بخلاف الإهلاك		× ×	
يضاف إليه			
فوائد دائنة		× ×	
إيرادات أخرى		× ×	
صافى ربح النشاط (خسائر)		× ×	
أرباح رأسمالية (خسائر رأسمالية)		× ×	
أرباح فروق عمله (خسائر فروق عمله)		× ×	
صافى الربح قبل الضرائب (خسائر)		× ×	
ضريبة الدخل		× ×	
صافى الربح بعد الضريبة		× × ×	

** فحص حساب المبيعات

-قبل البدء فى مراجعة المبيعات يجب ان يتم معرفة سياسة الشركة البيعية هل هى نقدية أم آجلة أم كلاهما .

-التحقق من إجراءات الرقابة الداخلية للشركة من حيث الفصل بين عمليات البيع وتسليم البضاعة وتحصيل قيمة المبيعات 0

عملية فحص المبيعات

المبيعات عند فحصها يجب :-

-التحقق من جدية مستندات البيع ومراجعتها من حيث مدى استيفائها للشروط الشكلية كتوقيع المختص والتسلسل التاريخى وصحة عملياتها الحسابية مع التحقق من تسلسل أرقام صور الفواتير وعدم نزع أى منها وفى حالة وجود فواتير ملغاة يجب التأكد من أن المنشأة تحتفظ بأصل وصورة الفاتورة الملغاة بالإضافة إلى الرجوع إلى كارت الصنف للتأكد من أن تلك المبيعات الملغاه لم تخرج من المخازن 0

-التحقق من اثبات كافة المبيعات بالدفاتر وذلك بمطابقة قيمة فواتير البيع مع أرقام المبيعات بالدفاتر المساعدة مع مراجعة فواتير البيع النقدية على ما ورد بدفتر الصندوق وتتبع الترحيل إلى اليومية العامة وبالنسبة للمبيعات الآجلة يجب التأكد من الترحيل إلى حسابات العملاء 0

-التحقق من أن كل المبيعات قيدت بالدفاتر بغض النظر عن واقعة التحصيل 0

-يتم الرجوع لبيانات الخصم والإضافة و الإطلاع على دفاتر العملاء الرئيسيين وما يتلقاهالفاحص من إخطارات ترد إليه من الفاحصين لحسابات هؤلاء العملاء 0

-التحقق من اثبات المبيعات بالقيمة الإجمالية دون خصم مثل الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وكذلك التحقق من دخول المبيعات المرتدة للمخازن وذلك بالإطلاع على كارت صنف المخزون 0

-بالنسبة لمبيعات التصدير إن وجدت لدى المنشأة فإنه يطلب من الشركة بيان تحليلى بمبيعات التصدير موضح به رقم الفاتورة والقيمة بالعملة الأجنبية وسعر التقييم للعملة الأجنبية والقيمة بالجنيه المصرى وتاريخ الفاتورة وذلك حتى يتم مراجعة أسعار تقييم العملات الأجنبية ومقارنتها مع أسعار التعليمات التنفيذية الصادرة عن المصلحة في نفس التاريخ وذلك لأجل احتساب فروق العملة وإضافتها للوعاء أن وجدت 0

كما أنه لابد من مراجعة مبيعات التصدير بمطابقة فواتير التصدير علي النموذج (13) جمارك من حيث الكميات والقيم 0

وقد تناول معيار المحاسبة المصري رقم (11) الإيرادات، حيث أوضح أن مصادر الإيراد في هذا المعيار هي :.

١. بيع سلع

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع سلع إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية سواء كانت سلع منتجة بمعرفة الشركة بغرض البيع أو السلع المشتراة بغرض إعادة بيعها:

أ) أن تقوم المنشأة بتحويل المخاطر أو العوائد الأساسية لملكية السلع إلي المشتري.

ب) الا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية أو الرقابة الفعالة علي السلع المباعة فتدخل البائع بعد البيع قد يؤجل الاعتراف بالإيراد حيث أنه لا يعتبر أنه تم إنتقال المخاطر وعوائد الملكية للمشتري، مثال لذلك إتفاقية البيع وإعادة الشراء وكذلك الاتفاقيات التي يضمن فيها البائع شغل العقار لفترة معينة.

ج) أن يمكن قياس قياس الإيراد بشكل دقيق.

د) أن يتوافر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلي المنشأة.

هـ) إمكانية تحديد قيمة التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.

٢. تقديم خدمات

تتمثل تأدية الخدمة في قيام المنشأة بتنفيذ عمل متفق عليه بموجب عقد خلال فترة زمنية متفق عليها وقد يتم تقديم الخدمة خلال فترة مالية واحدة أو أكثر.

ويتم الاعتراف بالإيراد الخاص بتنفيذ عملية تتضمن تقديم خدمة عندما يمكن تقدير نتائجها بدقة كافية وذلك إلي المدى الذي تم تنفيذه من المعاملة حتى تاريخ الميزانية(نسبة الإتمام).

ويمكن تقدير نتائج تنفيذ عملية معينة بدقة إذا توافرت الشروط التالية مجتمعة:

أ) يمكن قياس قيمة الإيراد بدقة.

و

ب) أنه من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة.

و

ج) أنه يمكن القياس الدقيق لدرجة إتمام العملية في تاريخ الميزانية.

و

د) أنه يمكن القياس الدقيق للتكاليف التي تم تكبدها في العملية وكذلك التكاليف اللازمة لإتمامها.

وإذا كانت هناك خدمات لاحقة لعملية البيع مثل خدمة ما بعد البيع فإنه يتم ترحيل هذه القيمة ويعترف بها كإيراد علي مدار الفترة التي سيتم تنفيذ الخدمة خلالها.

٣. استخدام الغير لأصول المنشأة مما يتولد عنه عائد أو إتاوة أو توزيعات أرباح

- ويعرف العائد أنه مقابل استخدام النقدية أو ما في حكمها أو المبالغ المستحقة للمنشأة.

- **الإتاوة تعرف أنها مقابل استخدام الأصول طويلة الأجل الخاصة بالمنشأة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسب الآلي.**
- **توزيعات الأرباح هي توزيعات الأرباح عن المساهمه في منشأة أخري.**

والإيراد الناتج عن استخدام الغير لموارد المنشأة والتي ينتج عنها عوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح يتم الاعتراف بها إذا توافر الشرطان التاليان:

أ) يكون من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلي المنشأة.

ب) يمكن قياس الايراد بشكل يعتمد عليه.

ويتم الاعتراف بالإيراد وفقا للأسس التالية:

(أ) العوائد ـ علي أساس نسبة زمنية أخذاً في الاعتبار معدل العائد المستهدف علي الأصل.

(ب) الإتاوات ـ علي أساس مبدأ الاستحقاق وطبقا لشروط الاتفاق.

(ج) توزيعات الأرباح ـ يتم الاعتراف بها حينما يصدر الحق لحاملي الأسهم في تحصيل مبالغ هذه التوزيعات.

تدريب

قدمت شركة الأمل التجارية شركة تضامن الإقرار الضريبي الخاص بعام 2012 والمستند إلى حسابات منتظمة وعند فحص المبيعات تبين الآتي:

- عند مطابقة بيانات الخصم تحت حساب الضريبة تبين للمأمور وجود مبلغ 650جنيه ضمن بيان الخصم تحت حساب الضريبة وغير مدرجه بالدفاتر ضمن مبيعات المنشأة علما بأن إجمالي مبيعات المنشأة خلال العام بلغت 6584500جنيه0

- عند مراجعه مبيعات التصدير تبين للمأمور من واقع البيان التحليلي المقدم من المنشأة أنها عبارة عن عدد 2 فاتورة وكانت بياناتها كالتالي :

أ- قيمة الفاتورة 7800 دولار بتاريخ 2012/2/24 وتم تقيم الدولار بسعر6.75 وبفرض إن السعر من واقع التعليمات لتنفيذية للفحص فى نفس التاريخ 6.8500 جنيه0

ب- قيمة الفاتورة 8300 دولار بتاريخ 2012/6/25 وتم تقيم الدولار بسعر 6.79جنيه بفرض أن السعر من واقع التعليمات التنفيذية للفحص في نفس التاريخ بمبلغ 6.8900جنيه0

المـــطلوب

بيان كيفية معالجة بند المبيعات ضريبيا

الحـــــل

أ-بالنسبة لإسقاط مبلغ 650جنيه من المبيعات وحيث أن الإسقاط غير متكرر ويمبلغ بسيط لا يؤثر على أمانة الدفاتر لذلك لا يؤثر على اعتماد الدفاتر ويكتفي يرد المبلغ للوعاء

يضاف للوعاء 650جنيه

ب- بالنسبة لمبيعات التصدير ونظرا لاختلاف سعر تقييم العملة الأجنبية بالدفاتر عن سعر التقييم طبقا لتعليمات المصلحة 0لابد من حساب الفروق الناتجة عن ذلك ويتم ردها للوعاء طبقا للمعادله0

قيمة الفاتورة بالعملة الأجنبية ×(سعر التقييم طبقا للتعليمات – سعر التقييم وفقا للدفاتر)

أ = 7800 × (6.8500 –6.7500) = 780.00 جنيه

ب = 8300 × (6.8900 – 6.7900) = 830.00 جنية

الإجمالي ويضاف للوعاء 1610 جنيه

** فحص بند تكلفة المبيعات

- وهذا البند يكون ناتج المعادلة الآتية :-

مخزون أول المدة	× ×
يضاف إليه	
المشتريات	× ×
مصروفات المشتريات	× ×
مردودات المبيعات	× ×
مصروفات لف وحزم	× ×
الإجمالي	× × ×
يخصم منه	
مخزون آخر المدة	× ×
مردودات المشتريات	× ×
- تكلفة المبيعات	× × ×

- وسوف نتناول كل بند من البنود السابقة على حدة كالتالى :

* مخزون أول المدة :

وهو عبارة عن مخزون آخر المدة للسنة السابقة ويمكن تحقيقه بالرجوع الي الميزانية السابقة ودراسة أية تعديلات أجريت عليه ، وهل سبق اعتماده بالفحص السابق من عدمه 0

والمخزون طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (2) هو أصل :

(أ) أصل محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشأة.

(ب) في مرحلة الإنتاج ليصبح قابلا للبيع.

(ج) في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

وطبقا للمعيار فإن تكلفة الشراء تتضمن ثمن الشراء والرسوم الجمركية علي البنود المستوردة منها الضرائب والرسوم الأخرى (غير التي تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات التامة أو المواد الخام أو الخدمات. ويستنزل الخصم التجاري والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكلفة الشراء.

وبالنسبة للمخزون في النشاط الصناعي فطبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (2) فإن تكلفة المخزون تتضمن التكاليف التي ترتبط مباشرة بالوحدات المنتجة مثل العمالة المباشرة، وتتضمن كذلك الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي تتحملها المنشأة في سبيل تشكيل المواد الخام وتصنيع المنتجات التامة.

وتكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة تعرف بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تبقي ثابتة نسبيا بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل الإهلاك وصيانة المباني ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع.

وتكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة تعرف بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير تغيرا مباشراَ أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة.

وفيما يتعلق بتكلفة المخزون في المنشآت الخدمية فقد حدد المعيار أن تكلفة المخزون هنا تتكون بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرةَ علي تقديم الخدمة بما في ذلك المشرفين والمصاريف غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة.

وبالنسبة لتحديد تكلفة المخزون للمنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة فإنه يتم استخدام طريقة سعر التجزئة لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وذات هامش ربح متساو حيث أنه لا يمكن من الناحية العملية استخدام طرق أخري لقياس تكلفة المخزون.

ووفقا لطريقة سعر التجزئة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعيه للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة. ويراعي عند تحديد هذه النسبة بنود المخزون التي تم تخفيض سعر بيعها إلي أقل من سعر بيعها الأصلي، هذا ويتم عادة استخدام نسبة هامش ربحية متوسط لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.
وطبقا للمعيار فإنه يتم تحميل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف في الفترة التي تحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع ويجب تحميل أي تخفيض نتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية وأيضا كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي حدث فيه هذا التخفيض أو تحققت فيها هذه الخسائر. ويجب معالجة قيمة أي رد لأي تخفيض في قيمة المخزون الناشئ عن الزيادة في صافي القيمة البيعية كتخفيض في تكلفة المخزون المباع في الفترة التي تم الرد فيها.

* المشتريات :

. يجب التحقق من أن البيانات التى أمكن الحصول عليها من إخطارات عن تعاقدات أو توريدات وكذلك بيانات الخصم والإضافة وبيانات الاستيراد وما يرد من إخطارات من زملاء فاحصين لملفات أخرى تضمنت تعاملات خاصة بالشركة محل الفحص قد أدرجت بالدفاتر 0

– وكذلك وطبقاً للمادة 22 من ق 91 لسنة 2005وتعديلاته يجب التأكد من أن تلك المشتريات تكون مرتبطة بالنشاط وحقيقية ومؤيدة بالمستندات ، و لابد من الاطلاع علي أصول فواتير الشراء وليس صوراً لها 0 وأن تكون صادره بأسم الشركة موضوع الفحص وتتعلق بسنة الفحص وأن هذه المشتريات مقيدة بأصل القيمة قبل الخصم والإضافة لحساب الغير 0

– كذلك يتم مطابقة الفواتير على حسابات الموردين وحركتها وكذلك أوراق الدفع أو حركة نقدية 0

– إذا وجدت مشتريات خاصة بالأصو ل الثابتة يجب استبعادها من المشتريات وإضافتها إلى قيمة الأصول الثابتة 0

-يتم مطابقة إجمالى المشتريات بيومية المشتريات مع الأستاذ المساعد مع دفتر الأستاذ العام مع المشتريات الواردة بقائمة الدخل 0

-يجب التحقق من أن كافة المشتريات التى بالطريق قد دخلت ضمن قائمة المركز المالى كبضاعة بالطريق 0

-يكون أسلوب المراجعة لهذا البند كالتالي :-

(أ) المشتريات المحلية :-

وهى المشتريات التى تتم من السوق المحلية . وتقوم المنشاة بإعداد بيان تحليلى شهرى بالمشتريات التى دخلت المخازن خلال السنة موزعة على شهور السنة ويتم اختيار عينة من تلك الشهور ويتم مراجعة المستند لهذه العينة وإذا تبين للمأمور الفاحص أنه يوجد بعض المشتريات لا ينطب ق عليها شروط اعتمادها الواردة بالمادة 22 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته يتم تجميع تلك المشتريات ويتم عمل نسبة مئوية لها من العينة ويتم استبعاد تلك النسبة من إجمالى المشتريات السنوية ويتم إضافتها للوعاء الضريبى بالتسوية النهائية بمذكرة الفحص 0

(ب) المشتريات المستوردة :-

وهى التى تتم عن طريق الاستيراد من الخارج وتقوم المنشأة بعمل بيان بكافة الرسائل الاستيرادية التى تمت خلال العام موضحا به تاريخ الرسالة – قيمة الرسالة بالعملة الأجنبية – سعر الصرف بالدفاتر وهو السعر الذى يتم به تقييم العملة الأجنبية – قيمة الرسالة بالجنيه المصرى ولابد أن يكون إجمالى قيمة الرسائل مطابقة لما هو وارد بقائمة الدخل 0

ويقوم المأمور بمراجعة عدد من تلك الرسائل مستنديا وكذلك يتم مقارنة أسعار صرف العملات الأجنبية الواردة بالدفاتر مع الأسعار الواردة بتعليمات المصلحة وإذا تبين أن سعر صرف العملات الأجنبية بالدفاتر أكبر من سعر صرف العملات الوارد بالتعليمات يتم حساب الفرق عن طريقة المعاملة الآتية

(سعر صرف العملات بالدفاتر – سعر صرف العملات بالتعليمات) × قيمة الرسالة بالعملة الأجنبية وذلك لكل رسال ة على حدة وتجمع تلك الفروق وترد للوعاء بمذكرة التسوية على اعتبار أنها تضخيم بالتكلفة

مع مراعاة أن يتم الرجوع إلى بيان الجمارك الوارد للمأمورية ومطابقته مع بيان الرسائل الاستيرادية المقدم من الشركة وذلك للتحقق من أن كافة الرسائل الاستيرادية مدرجة ضمن دفاتر الشركة وعدم إسقاط أية مشتريات0

تدريب

قدمت شركة الأمل التجارية شركة تضامن الإقرار الضريبي لعام 2012 والمستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة وعند فحص بند المشتريات تبين الآتي:

– إجمالي بند المشتريات من واقع الدفاتر بمبلغ 5485600جنيه وقدمت الشركة بيان تحليلي شهري بالبند وتم اختبار شهر أكتوبر كعينه للفحص المستندى والذى بلغ 685600جنيه

وعند الفحص تبين للمأمور الأتي:

– تبين إن ضمن المشتريات مبلغ 5600 جنيه قيمه شراء آلة عد نقدية مؤيده بموجب فاتورة خارجية0

– تبين وجود مشتريات ضمن العينة بمبلغ 61200 جنيه مؤيده بموجب بيانات أسعار وأذون صرف داخلية 0

المطلوب

بيان كيفية معالجة المشتريات ضريبياً وفقا للقانون 91 لسنه 2005 وتعديلاته وكذلك اللآئحه التنفيذية الخاصة به .

الحل

– حيث إن شراء آلة عد النقدية يعتبر من قبيل شراء أصول ثابتة0

لذلك يتم استبعادها من بند المشتريات وتضاف إلى إضافات الأصول الثابتة جموعة الأصول الأخرى عند فحص وحساب الإهلاك الضريبي 0وحيث إنها سوف تهلك مع الأصول ترد للوعاء

يضاف للوعاء مشتريات أصول ثابتة 5600 جنية

- بالنسبة للمشتريات المؤيدة بموجب بيانات أسعار وأذون صرف داخلية بمبلغ 61200جنيه وحيث إن المادة 22من القانون 91 لسنه 2005 وتعديلاته 0 قد أقرت أن المصروفات يجب ان تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات وحيث أن المشتريات لا تعتبر من المصروفات التي لم يجر العرف على أثباتها بمستندات خارجية والواردة على سبيل المثال بالمادة 28 من اللائح ة التنفيذي لذلك لا يتم اعتمادها وترد للدعاء وذلك بنسبة الغير مؤيد من العينة كالتالي

نسبة المشتريات الغير مؤيدة بالعينة =61200 ÷ (685600 -5600)=9%

يستبعد من المشتريات = (5485600 -5600) × 9% = 493200 جنيه

وترد للوعاء بمذكرة التسوية النهائية 0 وذلك في حالة أن يتم طلب من الشركة تقديم بيان تحليلي لقيمة المشتريات الغير مؤيدة بمستندات ولم تقدمه أثناء الفحص.

* مصرفات المشتريات :

يتضمن هذا البند كافة المصروفات المباشرة والتى ترتبط بالمشتريات حتى دخولها المخازن مثل مصروفات النقل وكافة مصروفات التخليص الجمركي ويقوم المأمور بمراجعة تلك البنود مستندياً واعتمادها طبقا للشروط الواردة بالمادة 22 من ق 91 لسنة 2005وتعديلاته وهى أن تكون مرتبطة بالنشاط ولازمة له وأن تكون حقيقية ومؤيدة مستندياً وذلك فيما عدا المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات خارجية وهى طبقا للمادة 28 من اللائحة التنفيذية تلك التكاليف والمصروفات التى يتعذر إثباتها بمستندات خارجية وتتوافر لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ويشترط ألا تزيد تلك المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات خارجية بما فى ذلك الإكراميات على نسبة 7 % من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة مستندياً والمعتمدة ضريبياً 0

تدريب

قدمت شركة الأمل التجارية شركة تضامن الإقرار الضريبي الخاص بعام 2012والمستند إلى حسابات منتظمة وعند فحص مصروفات المشتريات تبين الآتي :

- بلغت قيمة مصروفات المشتريات 560000 جنيه وقدمت المنشأة بيان تحليلي شهري بها ومن الفحص تبين لنا الآتي 0
- يوجد اجمالى إكراميات بلغت 12000 جنية وبالفحص تبين أنها مؤيدة بموجب أذون صرف داخلية0
- يوجد انتقالات داخلية بأجمالي 25000جنية وبالفحص تبين أنها مؤيدة بموجب أذون صرف داخلية0
- يوجد مصروفات نقل مشتريات بلغت 345000 جنية وتم فحص شهر أكتوبر كعينه والذي بلغ 45000 جنية وتبين وجود مبلغ 42750 جنية مؤيدة بموجب فواتير من شركات نقل والباقي مؤيد بموجب أذون صرف داخلية 0

المطلوب

بيان كيفية معالجة البند وفقا للقانون 91 لسنة 2005 واللائحة التنفيذية0

الحــل

- بالنسبة لبند الإكراميات وحيث أنها من المصروفات التى لم يجر العرف على أثباتها بموجب مستندات خارجية ، لذلك سوف يتم تجميعها مع باقى المصرفات ذات الصفة 0ويتم مقارنتها بنسبة 7% من المصروفات العمومية المؤيدة والمعتمدة ضريبيا 0
- بالنسبة للانتقالات الداخلية وطبقا لنص المادة 28 من اللائحة التنفيذية يتم مقارنتها بنسبة ال7% من المصروفات الإدارية والعمومية المعتمدة ضريبيا
- بالنسبة لمصروفات النقل وحيث أنه يوجد جزء كبير مؤيد مستنديا وحيث أنها ليست من المصروفات الواردة بالمادة 28 من اللائحة التنفيذية 0 لذلك نرى استبعاد نسبة الجزئ الغير مؤيد منها ورده للوعاء كالتالى0

نسبة الغير مؤيد بالعينة =2250جنيه ÷45000=5%

يرد للوعاء من مصروفات النقل =345000 جنيه ×5% =17250 جنيه

* مردودات المبيعات :

يتم فحص مردودات المبيعات بمراجعة المستندات المتعلقة بها سواء كانت مستندات داخلية مثل صور إشعارات الإضافة وأذو ن استلام المخازن المسلسلة الأرقام أو كانت مستندات خارجية كإشعارات الخصم الواردة من العملاء إذا كانت عن مبيعات أجلة أو حركة الخزينة إذا كانت عن مبيعات نقدية وتقوم الشركة بإعداد بيان تحليلى شهرى بها وتتم مراجعة احد الشهور على نحو ما سبق على أن يتم مطابقة الكمية والقيمة على فاتورة البيع الأصلية التى تم الإرجاع منها 0

* مصروفات لف وحزم :

غالباُ وفى المنشآت تكون تكاليف ذلك البند عن طريق إشعارات صرف من المخازن أى أن المنشأة تقوم بتوسيط حساب المخازن حيث يتم الشراء ويتم قيدها على حساب المخازن وبعد ذلك تحمل على التكلفة عن طريق أذون الصرف المخزنية ولذلك سوف تقوم الشركة بإعداد معادلة المخازن وهى عبارة عن

بضاعة أول المدة + المشتريات خلال السنة – مخزون آخر المدة = التكلفة المحملة

ويقوم المأمور بمراجعة تلك البنود كما هو وارد بمراجعة المخزون والمشتريات 0

* مخزون آخر المدة :

يظهر فى حساب مخزون أخر المدة فى المنشات التجارية رصيد البضاعة التى تتاجر بها المنشأة ولم تباع حتى 12/31 ويجب على المأمور الفاحص التأكد من صحة المخزون بالكمية والقيمة وذلك عن طريق مطابقة كشوف الجرد الفعلى فى تاريخ إعداد الحسابات الختامية مع بطاقات الصنف الموجودة بالمخازن وعلى المأمور الفاحص مراجعة تسعير المنصرف من المخزون 0 وطبقا لمعيار المحاسبة

المصرية رقم (2) أوضح أن المعالجة القياسية أو المفضلة لتحديد تكلفة الصرف من المخزون هى طريقة ما يرد أولا يصرف أولا 0 وفى هذه الحالة يكون تقيم مخزون أخر المدة بسعر أخر فاتورة شراء وأجاز المعيار أيضا طريقة المتوسط المرجح وفى هذه الطريقة يتم تجميع تكلفة المخزون أول المدة مضاف إليها تكلفة البضاعة المشتراه ويتم قسمة تلك التكاليف على عدد الوحدات وفى هذه الطريقة يتم إعادة تقيم المخزون بعد كل عملية شراء ويكون مخزون أخر المدة مقوم بمتوسط أسعار الشراء 0

هذا وقد أوجب المعيار المحاسبي تقييم مخزون أخر المدة باستخدام التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل . وصافي القيمة البيعية هو السعر التقديري للبيع من خلال النشاط العادي ناقصا التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكلفة أخري يستلزمها إتمام عملية البيع.

وقد ألغي معيار المحاسبة المصري طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا .

- المعالجة الضريبية لمخزون أخر المدة

نصت المادة 70 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 والمعدلة بقرار وزير المالية رقم 779 لسنة 2007 0 على أن يتم اعتماد التكلفة كأساس لتقييم رصيد المخزون فى أخر الفترة ولذلك وجب على المأمور الفاحص التأكد من أن المخزون تم تقييمه بالتكلفة فإذا ما وجد أن المخزون تم تقييمه بصافي القيمة البيعية يجب عليه رد الفروق للوعاء 0

تدريب

قدمت شركة الأمل التجارية شركة تضامن الإقرار الضريبي عن عام 2012 والمستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة وعند فحص بضاعة أخر المده تبين الأتي :

- أجمالي قيمة مخزون آخر المدة من واقع معادلة تكلفة المبيعات 965000جنية0وعند الفحص تبين الأتي:
- تم تقيم مخزون أخر المدة على أساس صافى القيمة البيعية طبقا للمعالجة الواردة بالمعايير المحاسبية 0 في حين أن تكلفة مخزون أخر المدة طبقا لفواتير الشراء بلغت 985000 جنيه

المطلوب

بيان كيفية معالجة مخزون أخر المدة طبقاً للقانون 91 لسنه 2005 وتعديلاته واللائحة التنفيذية0

الحل

بالرجوع إلى المادة 70 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنه 2005 والمعدلة بقرار وزير المالية رقم 779 لسنه 2007 تبين أنه لابد من تقييم مخزون أخر المدة بالتكلفة0

وحيث أن تأثير بند مخزون أخر المدة على تكلفه المبيعات تأثير عكسي بمعنى كلما زادت قيمة مخزون أخر المدة قلت تكلفة المبيعات وبالتالي زاد الوعاء الضريبي 0 وحيث أن المنشأة قامت بتقييم مخزون أخر المدة بأقل من القيمة حسب المعالجة الضريبية 0

لذلك يتم رد الفرق للوعاء0

فرق تقيم مخزون أخر المدة =985000 – 965000 = 200000 جنيه

* مردودات المشتريات :

يتعين على المأمور الفاحص التحقق من كميات مردودات المشتريات وقيمتها والتأكد من أنها بنفس السعر الذى تم الشراء به 0 وذلك بالرجوع إلى فاتورة الشراء وكذلك الرجوع إلى حسابات الموردين فى حالة الشراء بالأجل أما إذا كانت المردودات من مشتريات نقدية فلا بد من مراجعة حركة الخزينة ومراجعة كروت الصنف بالمخازن وتقوم المنشأة بعمل تحليل شهرى بالبند ويتم مراجعة عينة عشوائية منه ويقوم المأمور بالمراجعة على النحو المذكور عالية

وبذلك نكون قد انتهينا من فحص ومراجعة تكلفة المشتريات

** المصروفات التمويلية

وهى عبارة عن العوائد المدينة التى تتحملها المنشأة نظير الاقتراض من خارج المنشأة ولمراجعة هذا البند تقوم بالآتى :

-تقوم الشركة بإعداد بيان تحليلى شهرى بتلك العوائد 0

-يقوم المأمور باختيار عينه عشوائية من تلك العوائد ويقوم بمراجعتها مستندياً فإذا ما كانت هناك فوائد غير مؤيدة مستندياً لا تعتمد و ترد للوعاء وذلك طبقا للمادة 22 من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته 0

-بعد المراجعة المستندية يتم تطبيق شروط اعتماد الفوائد المدينة وهى كالتالى:

(1) تخصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة ، أو المعفاة منها قانوناً وذلك طبقا لنص البند رقم (1) من المادة (23) من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته.

(2) إذا كانت تلك العوائد مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها لا تعد من التكاليف واجبة الخصم وترد للوعاء طبقا لحكم البند 5 من المادة 24 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته .

(3) الفوائد " العوائد " المسددة على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى فى بداية السنة المالية التى تنتهى بها الفترة المالية لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ويرد الزيادة للوعاء وذلك طبقا للبند 4 من المادة 24 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته .

(4) تكاليف التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً لا تعد من التكاليف واجبة الخصم طبقاً للبند رقم 6 المضاف إلى المادة 24 من ق 91 لسنة 2005 وذلك بالقانون رقم 11 لسنة 2013 .

(4) لا يعد من التكاليف واجبة الخصم الفوائد التى تدفعها الأشخاص الاعتبارية الواردة فى المادة 47 من القانون 91 لسنة 2005 عن القروض والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقا للقوائم المالية التى يتم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية واستثناء من هذا الحكم وطبقا للمادة السابعة من مواد الإصدار تكون الفوائد المدينة الواجبة الخصم عن القروض والسلفيات التى حصلت عليها الأشخاص الاعتبارية فيما يزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية ولا يجاو ز ثمانية أمثال عن المدة التى تبدأ من السنة الضريبية 2005 وتنتهى بنهاية السنة الضريبية 2009 وفقا للجدول الآتى :-

8 : 1 لسنة 2005

7 : 1 لسنة 2006

6 : 1 لسنة 2007

5 : 1 لسنة 2008

4 : 1 لسنة 2009

مع مراعاة المادة 58 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 والتى بينت ماهية العوائد المدينة الواردة بالبند (1) من المادة 52 من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته 0

وهى كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيا كان نوعها والسندات والأذون وتشمل القروض والسلفيات فى تطبيق حكم هذا البند السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير 0

كذلك تشمل حقوق الملكية رأس المال المدفوع مضافاً إليه كل من الاحتياطيات والأرباح المرحلة ومخصوما منه الخسائر المرحلة مع استبعاد فروق إعادة التقييم فى حالة عدم خضوعها للضريبة وفى حالة وجود خسائر مرحلة

تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط (أي أن الحد الأدنى للمعادلة هو رأس المال المدفوع) 0

-كما أوضحت المادة 59 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 كيفية حساب متوسط حقوق الملكية وكذلك متوسط القروض على النحو التالى :-

متوسط حقوق الملكية = <u>حقوق الملكية أول الفترة + حقوق الملكية آخر الفترة</u>

2

متوسط القروض = <u>رصيد القروض أول الفترة + رصيد القرض آخر الفترة</u>

2

مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التى لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التى لها فترة سماح لسداد الفوائد لحين انتهاء هذه الفترة 0

تدريب

قدمت شركة الأمل للتجارة شركة تضامن الإقرار الضريبي الخاص لعام 2013 والمستند إلى حسابات منتظمة وعند فحص الحسابات تبين الأتي :

- بلغ صافى الربح المحاسبة مبلغ 2568000 جنية وتبين أن ضمن المصروفات المدرجة بفاتحة الدخل خلال السنة الأتي:

المصروفات التحويلية خلال السنة بلغت 500000 جنية تمثلت في العوائد المدنية عن قروض بيانها بالجنية على النحو التالي :

العائد	بيان الفرض	قيمة الفرض	سعر الفائدة
100000	قرض من شقيق الممول	1000000	بفائدة 10%سنويا"
400000	قرض من البنك الأهلى المصري	2000000	بفائدة 20%سنويا"

وقد تم استخدام القروض في تمويل نشاط المنشأة علماً بان سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى في 2013/1/1هو 8.75% 0 كما يوجد مبلغ 50000جنية عائد حساب التوفير لدى بنك مصر وهو معفى من الضريبة0 علما" بان أجمالي إيرادات النشاط بلغت 2000000 جنية منها 500000 جنية معفاة من الضريبة0

المطلوب

بيان المعالجة الضريبة للعوائد المدنية طبقا" لأحكام القانون 91 لسنه 2005

الحـل

- طبقا" للبند 1 من المادة 23 من القانون 91 " يعد من التكاليف والمصروفات واجبه الخصم وعلى الأخص عوائد القروض المستخدمة في النشاط أما كانت قيمتها وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاصة للضريبة أو المعفاة منها

قانونا" لذلك بخصم من العائد المدنية العوائد الدائنة المعفاة من الضريبة والبالغة 50000 جنية قيمة العائد على حسابات التوفير لدى بنك مصر 0

– العائد المدين على القرض من شخص طبيعي غير خاضع للضريبة لا يعد من التكاليف واجبه الخصم طبقا للبند 5 من مادة 24 ق 91 لسنه 2005 لذلك لا يعتمد العائد الخاص بالقرض من شقيق الممول0

– بالنسبة للعائد المسدد على قروض يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى في بداية السنة المالية التي تنتهي فيها الفترة الضريبة 0وحيث أن سعر الخصم والإنتمان المعلن من البنك المركزى في أول يناير هو 8.75%0لذلك لا يعتمد العائد إلا في حدود17.5% فقط0

– تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة وحيث أن الشركة لديها إيرادات معفاة من الضريبة لذلك يتم عدم اعتماد العوائد المدنية الخاصة بالإيرادات المعفاه0

وتتم عن طريق تنسب العوائد المدنية على الإيرادات المعفاه0

وبناء على ما سبق فأن الأثر الضريبي يكون كالتالي :

2568000		**الوعاء الضريبي بالإقرار**
		يضاف إليه
	50000	**قيمة الفوائد الذاتية المعفاة من الضريبة**
	100000	**قيمة عائد القرض المدفوع لشخص طبيعي غير خاضع للضريبة**
	50000	**العائد المسدد على قرص البنك الأهلى فيما يجاوز منها سعر الانتمان** **400000 جنيه × (2.5% / 20%) =50000جنية0**
	75000	**تكلفة التمويل الخاص بالإيرادات المعفاة من الضريبة** **(أجمالي الفوائد–الغير معتمد)×(نسبة الإيرادات المعفاة إلي إجمالي إيرادات النشاط)** **= (500000−200000)× (500000 /2000000)** **=75000جنية**
275000	———	**أجمالي الغير معتمد من العوائد المدنية**
———		
2843000		**الوعاء بعد العوائد المدنية**

تدريب

قدمت شركة النصر للتعدين شركة مساهمه مصرية الإقرار الضريبي عن عام 2013 المستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة وكان الوعاء الضريبي من واقع الإقرار 16.850.000جنيه وكانت بيانات المركز المالي والقروض كالتالي :-

بيان	2012	2013
رأس المال المدفوع	6000000	6000000
احتياطيات	3000000	3000000
خسائر مرحلة	4000000	4000000

وكانت القروض من واقع الميزانية:

أ -قرض من شخص طبيعي معفى بفائدة 10% 1000000 جنيه

ب- قرض من بنوك أخرى لتمويل النشاط بفائدة 30% 48000000 جنيه

وكانت إجمالي العوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل 14.500.000 جنية

وكان سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى في 2013/1/1 هو 7%

المطـــــــــــلوب

بيان معالجة الفوائد المدنية "العوائد المدنية " وتأثيرها على الوعاء وفقاً لأحكام القانون 91 لسنـــــــه 2005 وتعديلاته واللائحة التنفيذية0

الحـــــــــل

أولا : فائدة القرض من الشخص الطبيعي لا تعتبر من التكاليف واجبه الخصم وترد للوعاء 0

ثانيا : حساب متوسط القروض إلى متوسط حقوق الملكية ولا تعتمد الفوائد الخاصة بالقروض التي تزيد عن أربع أمثال حقوق الملكية0

متوسط القروض (48000000+4800000000)÷2=48000000جنية

متوسط حقوق الملكية=

(رأس المال + الاحتياطيات – الخسائر لمرحلة أول الفترة)+(رأس المال + الاحتياطيات – الخسائر المرحلة أخر الفترة) ÷2

متوسط حقوق الملكية =

(6000000+3000000−4000000)+(6000000+3000000−4000000)÷2=5000000جنيه0

وحيث أن المادة 58 من اللائحة التنفيذية نصت على أنه في حالة وجود خسائر مرحلة فأنها تخصم من الاحتياطيات والأرباح المرحلة فقط أي أن الحد الأدنى للمقارنة هو رأس المال المدفوع 0 لذلك سوف نقوم بالمقارنة بين متوسط القروض ورأس المال المدفوع 0

نسبة متوسط القروض إلى رأس المال المدفوع

=48000000÷6000000=8 أمثال0

وبذلك يكون الغير معتمد من فوائد القرض

= 8أمثال ÷4"النسبة المعتمدة " =50%

وبذلك يكون الغير معتمد من فوائد القرض

=48000000×30%×50%=7.200.000جنيه0

- **بالنسبة لسعر الفائدة المعتمدة وحيث أنه لا يعد من التكاليف واجبه الخصم العائد المسدد على قروض فيما يجاوز منها بسعر الإئتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية 0لذلك لا تعتمد الفوائد إلا في حدود 14%فقط0**
- **مع ملاحظه أنه تم استبعاد 50% من فوائد القرض الخطوة السابقة عند مقارنة إجمالي القروض بمتوسط حقوق الملكية**

وبناء عليه يكون الغير معتمد

=48000000×30%×50%×(16%/30%) =3840000جنيه0

يرد للوعاء

وبناء عليه يكون الأثر الضريبي كالتالي:-

16850000		الوعاء من واقع الإقرار
		يضاف إليه
	100000	قيمة فوائد القرض من شخص طبيعي غير خاضع للضريبة
	7200000	قيمة الزيادة عن أربعة أمثال حقوق الملكية
	3840000	قيمة الزيادة عن مثلى بسعر الائتمان والخصم المعلن فى أول السنة
11140000	———	أجمالي الغير معتمد العوائد المدينة 0
———		
27990000		الوعاء الضريبي بعد معالجة العوائد المدنية0

*** * مخصصات بخلاف الإهلاك**

عند مراجعة هذا البند يجب على المأمور الفاحص التأكد من أن المنشاة قامت برد هذه المخصصات إلى الوعاء بالإقرار الضريبي حيث أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم وذلك وفقا للمادة 24 من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته والتي تنص علي " لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتي....البند 1 . الاحتياطيات والمخصصات علي اختلاف أنواعها . " وعلى المأمور الفاحص التحقق من أن قيمة تلك المخصصات المحملة على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي هى ذات القيمة المضافة للوعاء بالإقرار وإذا كانت الشركة لم تقوم برد قيمة المخصصات بخلاف الإهلاك بالإقرار الضريبي يقوم المأمور الفاحص بإضافة البند للوعاء بمذكرة التسوية النهائية 0

مع ملاحظة أن معاملة المخصصات في البنوك وشركات التامين لها معاملة خاصة وفقا للمادة 22 من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته وسوف نتناول عند الحديث عن محاسبة البنوك وشركات التامين 0

تدريب

قدمت شركة الأمل التجارية شركة تضامن الإقرار عن عام 2012 والمستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة وعند فحص بنود قائمة الدخل تبين وجود مبلغ

250000 جنية قيمة مخصصات بخلاف الإهلاك وكانت عبارة عن الآتي :

200000 جنية قيمة مخصص هبوط أسعار مخزون0

50000 جنية قيمة مخصص ديون معدومة0

وفى أثناء الفحص قدمت الشركة حركة المخصصات وكانت كالتالي :

بيان	رصيد أول المدة	المكون خلال العام	المستخدم	رصيد آخر المدة
مخصص هبوط أسعار مخزون	-	200000	-	200000
مخصص ديون معدومة	10000	50000	5000	55000
مخصص هبوط أسعار أ0مالية	5000	-	5000	-
الإجمالي	15000	250000	10000	255000

وبفحص حركة المخصصات تبين الآتي :

- بالنسبة للمستخدم من مخصص ديون معدمه تبين انه عبارة عن إعدام دين لدى أحدى المدنيين وتم الإعدام بناء على قرار مجلس الإدارة فقط 0

- بالنسبة للمستخدم من مخصص هبوط أسعار أ 0مالية تبين أنه عبارة عن إضافة المبلغ إلى الإيرادات الأخرى نتيجة انتهاء الغرض من تكوينه 0

وعند فحص بند الإيرادات الأخرى تبين للمأمور وجود المبلغ ضمن الإيرادات 0

المطلوب

بيان كيفية معالجة بند المخصصات وفقا للقانون 91 لسنه 2005 وتعديلاته التنفيذية0

الحل

- بالنسبة للمكون من المخصصات ومحمل على قائمة الدخل يجب رده للوعاء حيث أنه طبقا للمادة 24 من قانون 91 لسنه 2005 لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبه الخصم 0

يرد للوعاء المخصصات المكونة 250000 جنية

- بالنسبة للمستخدم من مخصص ديون معدومة وحيث أنه لم تتوافر كامل شروط اعتمادها فأنه لا يتم خصمها من الوعاء0

- بالنسبة للمستخدم من مخصص هبوط أسعار والمبالغ 5000 جنيه 0وحيث أنه عند تكوينه لم يتم اعتماده ضريبيا وحيث أنه تم رده للإيرادات خلال هذا العام لذلك يجب خصمه من الوعاء 0

يخصم من الوعاء 5000 جنيه

** مصروفات عمومية وإدارية

ويقصد بالمصروفات العمومية تلك المصروفات التى تخص النشاط ككل والتى تتضمن عدد من البنود ومنها الإيجار والمياه والكهرباء والتأمين والأجور وحصة الشركة في التأمينات الاجتماعية .... وهكذا

لفحص هذا البند يطلب المأمور الفاحص من المنشأة بيان تحليلي بهذا البند حيث أنه يحتوى على العديد من البنود ويكون التحليلى على مستوى البنود وكذلك يتم تحليله على مستوى الشهور ويكون كالتالي " على سبيل المثال "

البند / الشهر	أجور	تأمينات اجتماعية	تأمين	إيجار	كهرباء ومياه	الإجمالى
يناير	××	××	××	××	××	××
فبراير	××	××	××	××	××	××
–						
–						
ديسمبر	××	××	××	××		
الإجمالى	××	××	××	××	××	××

ويقوم المأمور الفاحص بمطابقة إجمالى كل بند على إجمالى الأستاذ المساعد بالدفاتر وكذلك يقوم بالتحقق من إجمالى البيان مع الإجمالى المحمل على قائمة الدخل وفيما يلى نناقش أهم البنود التى تشملها المصروفات العمومية 0

1- **الأجور** :

ويقوم الفاحص بمراجعة حساب الأجور باليومية العامة ويتم مطابقتها على الأستاذ المساعد والتأكد من أنها مؤيدة بموجب كشوف صرف المرتبات أو كشوف الاستحقاق بتوقيعات من تقاضوها بما يفيد صرفها 0

ثم يقوم المأمور الفاحص بعمل مطابقة بين ما هو محمل على قائمة الدخل من أجور ضمن تكلفة المبيعات وأجور إدارية مع أجمالي الأجور بتسوية كسب العمل المقدمة للمأمورية – وإذا وجد اختلا ف يجب معرفة أسباب ذلك الاختلاف والوقوف على تلك الأسباب ، حيث أنه من الممكن أن تكون تسوية كسب العمل بمبلغ أكبر حيث من الممكن ان تكون هناك أجور محملة علي الميزانية ضمن مشروعات تحت التنفيذ وفي حالة إذا كانت تسوية كسب العمل بقيمة إجمالية أقل من المحمل علي الحسابات ولم تقوم المنشأة بتوضيح أسباب النقص يرد الفرق للوعاء بمذكرة التسوية

وكذلك يجب التأكد من الآتي:

- أن الأجور لا تحتوي علي ضرائب أجور ومرتبات وما في حكمها حيث أن المتحمل عبأ الضريبة هو الموظف وليس صاحب العمل أو الشركة لذلك ترد للوعاء.
- أن الأجور لا تتضمن أي حصص أرباح أو أرباح أسهم موزعة أو مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية .
- أن الأجور لا تتضمن ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها حيث أنها ليست من التكاليف واجبة الخصم طبقا للمادة 52 من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته .
- أن الأجور لا تتضمن حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقا للقانون .

تدريب

قدمت شركة النصر للأشغال المعدنية شركة مساهمة مصرية الإقرار الضريبي عن عام 2012 والمستند إلى دفاتر حسابات منتظمة وعند فحص بند الأجور تبين الأتي:

- بلغت قيمة الأجور خلال العام 4850000 جنيه0
- عند مطابقة الأجور مع أجمالي الأجور من واقع تسوية كسب العمل المقدمة من الشركة تبين أن أجمالي الأجور من واقع تسويه كسب العمل بلغت 4750000 جنيه فقط ولم تقدم الشركة تفسير لذلك 0
- تبين وجود مبلغ 160000 جنية قيمة بدلات و مكافآت أعضاء مجلس لأداره 0
- تبين وجود مبلغ 225000 قيمة بدلات حضور الجمعية العمومية مسدده للمساهمين0

المطلوب

بيان كيفية معالجة بند الأجور وفقا للقانون 91 لسنه 2005 وتعديلاته0

الحل

- بالنسبة للفرق بين الأجور المحملة على الحسابات واجمالى الأجور من واقع تسوية كسب العمل 0وحيث أن الشركة لم تقدم تفسير لهذا الفرق لذلك يرد الفرق للوعاء0

يرد للوعاء =4850000 جنيه – 4750000 جنيه=100000 جنيه

- بالنسبة لبدلات و مكافآت العضوية المنصرفة لأعضاء مجلس لأداره وحيث أن المادة 52 من ق 91 لسنه 2005 نصت على أنها لا تعد من التكاليف واجبه الخصم لذلك ترد للوعاء

يرد للوعاء 160000 جنية

- بالنسبة للمبالغ المسددة للمساهمين مقابل حضور الجمعية العمومية وحيث أنها لا تعتبر من التكاليف واجبه الخصم طبقا للمادة 52 من ق 91 لسنه 2005 لذلك يجب ردها للوعاء 0

يرد للوعاء 225000جنية

إجمالي ما يرد للوعاء من بند الأجور

= 1000000 +160000 +225000 = 485000 جنية

2- **الإيجار** :

على المأمور الفاحص التأكد من عقود الإيجار إذا ما حدث تغيير فى القيمة الإيجارية عن السنوات السابقة مع استبعاد مالا يخص سنة المحاسبة من مقدمات أو ما يخص مباني إدارية أو مخازن انتهت عقود إيجارها ، كذلك يجب على المأمور مراجعة السداد على إيصالات الإيجار المحررة بواسطة المالك 0

3- **التأمينات الاجتماعية** :

ويقصد بها حصة صاحب العمل في التأمينات الاجتماعية التي تدفع لمصلحة العاملين ويجب على المأمور الفاحص التأكد من أن المحمل على البند هو ما يخص المنشأة فقط وذلك بمطابقة المحمل على الحساب مع المسدد من واقع الإيصالات والمخصوم من العاملين من واقع كشوف صرف الرواتب 0

4 - **التبرعات** :

يجب على المأمور الفاحص مراجعة كافة التبرعات على سبيل الحصر ويتأكد من أنها حقيقية ومؤيدة مستنديا ويتم اعتمادها وفقا للبند 7 ، 8 من المادة 23 من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته 0 وهى كالتالي :-

-التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة تعتمد أياً كان مقدارها 0

- التبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى ومؤسسات البحث العلمى المصرية تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وذلك بما لا يجاوز 10% من الربح السنوى الصافي للممول ، وبناء عليه يقوم المأمور بردها للوعاء مؤقتا لحين الوصول إلى صافى ربح المنشأة وتخصم فى حدود نسبة الـ 10 % فقط .

تدريب

قدمت شركة الأمل التجارية شركة تضامن الإقرار الضريبي عن عام 2012 والمستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة وعند فحص بند التبرعات تبين لنا الأتي :

- بلغ صافى ربح المنشاة عن تلك السنة 1560000 جنية
- من خلال الفحص المستندى للتبرعات تبين الأتي :
  - يوجد مبلغ 4000 جنية تبرع لأحد الفقراء0
  - يوجد مبلغ 10000جنية و قيمة تبرع لوزارة الأوقاف 0
  - يوجد مبلغ 25000 جنية قيمة تبرع لأحد مراكز البحث العلمى الأمريكى0
  - يوجد مبلغ 125000 جنية قيمة تبرع لأحد الجمعيات الخيرية المشهره0
  - يوجد مبلغ 75000 جنية قيمة تبرع لمستشفى سرطان الأطفال 57357

المطلوب

بيان كيفية معالجة بند التبرعات وفقا" للقانون 91لسنه 2005 وتعديلاته0

الحـل

- بالنسبة للتبرع لأحد الفقراء وقدره 40000 جنية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ويرد للوعاء 0
- بالنسبة للتبرع لوزارة الأوقاف يعتمد بالكامل 0
- بالنسبة للتبرع لأحد مراكز البحث العلمي الأمريكى لا تعتمد ويترد للوعاء 0

- بالنسبة للتبرع لأحد الجمعيات الخيرية المشهرة تعتمد بما لا يجاوز 10 % من صافى الربح0

- بالنسبة للتبرع لمستشفى سرطان الأطفال 57357 تعتمد بما لا يجاوز 10% من صافى الربح0حيث أنها خاضعة للأشراف الحكومى0

وبذلك يكون الأثر الضريبي للتبرعات كالتالي :

بيان	جزئي	كلي
صافي الربح المحاسبي (الوعاء من واقع الإقرار)		1560000
يضاف إليه		
التبرع لأحد الفقراء	4000	
التبرع لأحد مراكز البحث العلمي الامريكي	25000	
التبرع لأحد الجمعيات الخيرية المشهرة (يرد مؤقتا)	125000	
التبرع لمستشفى سرطان الأطفال (يرد مؤقتا)	75000	
الإجمالي	ــــــــ	229000
		ــــــــ
ألأجمالي		178900
يخصم منه التبرعات للجمعيات الخيرية المشهرة ومستشفى سرطان ألأطفال بما لا يجاوز 10% من صافي الربح . التبرعات المعتمدة= 1789000 × (10÷110) = 162636 جنية وحيث ان التبرعات المدفوعة للجمعيات الخيرية المشهرة اكبر من نسبة ال10% لذلك تعتمد نسبة ال10% فقط وتخصم من الوعاء		162636
		ــــــــ
الوعاء الضريبي بعد معالجة التبرعات		1626364

5 - **الديون المعدومة** :

ويراعى عند فحصها تطبيق أحكام المادة 28 من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته والتى اشترطت لخصم الديون المعدومة

أ - أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة .

ب- أن يكون الدين مرتبط بنشاط المنشأة .

ج - أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حساباتها .

د - أن تكون المنشاة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد 18 شهر من تاريخ استحقاقه0

ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلى :

١ - الحصول على أمر أداء فى المجالات التى يجوز فيها ذلك .

٢ - صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين .

٣ - المطالبة بالدين فى إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقيا من الإفلاس 0

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة فى السنة التى تم التحصيل فيها 0

- كما أوضحت المادة 36 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 أنه يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين فى تطبيق أحكام البند 4 من المادة 28 من القانون ، إجراء المدين صلحاً قضائياً واقياً من الإفلاس بناء على طلب المدين لقاضى التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثي قيمة الديون ويتم الصلح الواقى من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون17 لسنة 1999

6 - **العمولات المدفوعة للغير** :

يجب على المأمور الفاحص عند مراجعة تلك العمولات مراعاة الاتي :

أ ـ إذا كانت تلك العمولة مدفوعة لشخص طبيعي ليس له ملف ضريبي في تلك الحالة لا تعتمد حيث أنها غير مؤيدة مستندياً .

ب ـ إذا كانت تلك العمولة مدفوعة لأحد الاشخاص الذين لهم ملف ضريبي وسجل تجاري ومتصلة بمباشرة مهنته فإنه يتم اعتمادها ويتم اخطار المأمورية المختصة بما حصل عليه كل شخص أو منشأة بطبيعة تلك العمولات وقيمتها .

ج ـ إذا كانت تلك العمولة مدفوعة لأحد الاشخاص الذين لهم ملف ضريبي وسجل تجاري ولكن غير متصلة بمباشرة مهنته فإنه يجب أن تخضع لأحكام المادة 57 من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته ، ويجب علي المنشأة أن تقوم بخصم الضريبة المستحقة وبنسبة 20% وتوريدها للمأمورية المختصة وهي في هذه الحالة مأمورية دافع العمولة فإذا كانت المنشأة لم تقوم بخصم الضريبة وتوريدها في المواعيد المقررة وجب علي المأمور إخضاع المبلغ بالإجمالي في وعاء تجاري مستقل وتحسب الضريبة بنسبة 20% ومن أمثلة تلك العمولات أن تقوم المنشأة محل الفحص بسداد عمولة لأحد الأطباء نظير التوسط للمنشأة في شراء قطعة أرض أو أي أصول أخرى علي سبيل المثال .

تدريب

قدمت شركة الأمل الصناعية شركة تضامن الإقرار الضريبي عن عام 2013 والمستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة وعند فحص قائمة الدخل تبين وجود عمولات وبالمراجعة تبين لنا الأتي 0علما بأن صافى الربح هو 6584500جنيه0

- مبلغ 5000 جنية قيمة عمولة مسدده لأحد الأشخاص الطبيعيين عن توسطه في شراء شقه للاستخدام الأدارى للشركة0

- مبلغ 60000جنية قيمه عمولة مسدده لأحد الشركات التجارية وذلك مقابل تصريف منتجاتها ومرفق المستندات الدالة على سداد العمولة وكذلك العقود بين الشركتين 0
- مبلغ 50000 جنيه قيمه عمولة مسدده لأحد المحاميين نتيجة توسطه في شراء قطعة أرض ومرفق مستندات السداد ولم يتم خصم ضرائب0

المطـــــــلوب

- بيان كيفية معالجة العمولات طبقا للقانون 91 لسنـه 2005 وتعديلاته0

الحـــــــل

- بالسبة للعمولة المسددة لأحد الأشخاص الطبيعيين لاتعتمد حيث أنـها غير مؤيده مستندياً
- بالنسبة للعمولة المسددة لإحدى الشركات لتصريف منتجات الشركة حيث أنها مؤيده بموجب عقود وكذلك مرفق المستندات الدالة على سداد العمولة وحيث أن تلك العمولة تخضع للضريبة كإيراد بدفاتر الشركة الحاصلة على العمولة وفقاً للبند(4) من المادة 19من 91 لسنه 2005 0 لذلك تعتبر من التكاليف واجبه الخصم مع أخطار المأمورية المختصة0
- بالنسبة للمبلغ المسدد لأحد المحاميين نتيجة توسطه في شراء قطعة أرض وحيث أن تلك العمولة غير مرتبطة بنشاط المحامى0لذلك تخضع لأحكام المادة 57 من القانون كعمولة أو سمسرة عارضه ويجب على المنشأة أن تخصم الضريبة0بواقع 20% بدون أي خصم مقابل التكاليف 0وحيث أن الشركة لم تقوم بخصم الضريبة 0وتم سداد المبلغ بالكامل لذلك يعتبر ما حصل عليه المحامى هو عبارة عن صافى المبلغ فقط ولحساب الضريبية لابد عن إرجاع المبلغ للأجمالى " تجميل المبلغ "وإخضاعه في وعاء تجارى مستقل

وبناء على ما سبق يكون ألأثر الضريبي كالتالي:-

كلى	جزى	بيان
6584500		الربح المحاسبي (الوعاء الضريبي بالإقرار)
		يضاف إليه
	5000	قيمه العمولة المسددة لأحد الأشخاص الطبيعيين
5000	ـــــــــ	إجمالي الغير معتمد
ـــــــــ		
6589500		الوعاء الضريبي

العمولة المسددة للمحامى = 50000جنيه × (120/100)

=60000جنيه يخضع في وعاء تجارى مستقبل بسعر ضريبة 20%

ضريبة12000جنية0

٧ - **الإكراميات** :

وعند فحص ذلك البند لابد للمأمور الفاحص أن يتأكد من أن هذه الإكراميات حقيقية ومرتبطة بنشاط المنشأة ، وحيث أنها تكون مؤيدة بأذون صرف داخلية لذلك يطبق بشأنها أحكام المادة 22 من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته وكذلك المادة 28 من اللائحة التنفيذية للقانون 0

-هذا وسوف نقوم في نهاية فحص المصروفات ببيان كيفية المعالجة للمصروفات الغير مؤيدة مستندياً .

8 - **مصروفات الصيانة** :

يجب على المأمور فى البداية مراجعة البند مستندياً ، ويتم اعتماد ما هو مؤيد مستندياً منها إذا كان مرتبط بنشاط المنشأة ولازم لاستمرار العمل بها أما إذا كانت غير مؤيدة مستندياً فيجب التفرقة بين الصيانة العادية والصيانة بالتكلفة العالية ، فإذا كانت من الصيانة العادية فإنه يتم معالجتها وفقاً لنص المادة 28 من اللائحة التنفيذية شأنها شأن المصروفات التى يتعذر إثباتها بموجب مستندات خارجية ويتم تجميعها مع المصروفات ذات نفس الصفة ويتم اعتمادها فى حدود 7% من قيمة المصروفات العمومية المؤيدة مستندياً والمعتمدة ضريبياً 0 أما إذا كانت من قبيل الصيانات العالية التكلفة فإنه لابد من أن تكون مؤيدة مستندياً وإلا لا يتم اعتمادها 0

-أما إذا تأكد المأمور من أن طبيعة تلك الصيانة هى من النوع الرأسمالي والتي تؤثر على أعمار الأصول الإنتاجية فإنه يقوم باستبعادها من الصيانة ويتم إضافتها إلى قيمة تلك الأصول وتهلك معها 0

9- **الضرائب والرسوم** :

يقوم المأمور بمراجعة تلك الرسوم والضرائب مستندياً ويتم اعتماد الرسوم الخاصة بالمنشأة والمؤيدة مستندياً مثل رسوم الغرف التجارية والصناعية وكذلك أى ضرائب أخرى مثل ضريبة البلدية وكذلك الضرائب العقارية ولا يتم اعتماد الضريبة التى يؤديها الممول طبقا للقانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته ، وذلك طبقا للبند 3 من مادة 24 من قانون 91 لسنة 2005 0

تدريب

قدمت شركة الأمل التجارية الإقرار الضريبي عن عام 2013 والمستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة وعند الفحص تبين وجود بند ضرائب ورسوم وبفحص البند الأتي علما بأن صافى الربح من واقع قائمة الدخل 6584500 جنيه 0

- يوجد مبلغ 1600جنيه قيمه الاشتراك في الغرفة التجارية ومرفق إيصال الغرفة التجارية0
- يوجد مبلغ 150000 جنيه قيمه فروق ضريبة أرباح تجارية وصناعية عن سنوات سابقة0

المطـــــــلوب

بيان الأثر الضريبي لفحص الضرائب والرسوم على الوعاء الضريبي وفقا لأحكام القانون 91لسنه2005 وتعديلاته0

الحـــــــل

- بالنسبة لمبلغ 1600 جنية قيمة الاشتراك في الغرفة التجارية يعتبر عن التكاليف واجبه الخصم وذلك وفقا لنص البند 3 من المادة 23 م ق 91 لسنه 2005 0
- بالنسبة لفروق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فأنه لا يعد من التكاليف واجبه الخصم وذلك وفقا لنص البند (3) من المادة (23) من ق 91 لسنه 2005 وبناء عليه لا يتم اعتماده . ويرد للوعاء ضمن مذكر تسويه الأرباح0

وبناء عليه يكون تأثير البند على الوعاء كالتالي:

6584500		صافى الربح يضاف إليه
	150000	جنيه قيمة فروق ضرائب تجارية وصناعية
150000	———	إجمالي ما يرد
6734500		الوعاء الضريبي

10 – **التعويضات والغرامات**

وبعد المراجعة المستندية لها يقوم المأمور الفاحص باعتمادها وفقا للتالى :

أ -يسمح بخصم التعويضات والجزاءات المالية التى تستحق على الممول نتيجة مسئوليته التعاقدية بشرط أن تكون ناشئة عن أعمال المنشأة كالغرامات التى تفرضها مصلحة حكومية أو غيرها من الهيئات أو الشركات على متعهد بسبب مخالفته لشروط التعاقد أو مخالفة إشغال طريق أو عدم استيفاء الاشتراطات الصحية أو مخالفة إجراءات الأمن المهنى والصناعي 0

ب- لا يسمح بخصم الغرامات التى تكون غير متعلقة بالنشاط أو الغرامات

التى تتعلق بمخلفات جنائية أو التى لها صفة الشخصية كغرامات مخالفة قانون الضرائب أو مخالفات الغش التجارى

11 – **أقساط التأمين** :

وهى عبارة عن قيمة أقساط التأمين المدفوعة عن بوالص تأمين خاصة بالتأمين على موجودات المنشأة مثل التأمين ضد الحريق والسرقة وخيانة الأمانة وكذلك التأمين ضد أخطار تنفيذ العقود فى شركات المقاولات 0

وعلى المأمور الفاحص مراجعة تلك البوالص للتأكد من نوعية التأمين وهل هو خاص بأصول المنشأة من عدمه ومراجعة إيصالات السداد وكذلك مراجعة فترات التأمين والتأكد من أن المنشأة قد حملت الحسابات بما يخص السنة الضريبية فقط ولا يوجد به مقدمات لسنوات تالية 0

مع ملاحظة أن هذا البند لا يشتمل على التأمينات لدى الغير حيث أنها مصروفات مستردة 0

12- **المبالغ التى تستقطعها المنشأة لحساب الصناديق الخاصة** :

وعلى المأمور الفاحص التأكد أولا من واقعة السداد وبعد ذلك يتحقق من شروط اعتمادها الواردة بالمادة 23 من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته وكذلك مادة 30 من اللائحة التنفيذية وهى كالتالى :

أ –أن تكون فى حدود 20 % من مجموع مرتبات وأجور العاملين بشرط أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو بشروط خاصة منصوصاً فيها على ما تؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام 0

ب– أن تكون أموال الصندوق منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة بالبنوك .

جـ– أن يتم استثمار هذه الأموال لحسابه الخاص 0

د– أن تكون له دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة 0

13- **أقساط التأمين على حياة الممول** :

وهى تعد من التكاليف واجبة الخصم فى حدود 3000 جنيه فى السنة وتكون وثيقة التأمين ضد عجز الممول أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد 0

ولابد للمأمور الفاحص الإطلاع على وثيقة التأمين وإيصالات السداد وربطها بالفترة الضريبية للتأكد من انه ليس بها مقدمات لفترات تالية 0

14- **الإهلاك** :

وهى عبارة عن قيمة الإهلاكات الخاصة بأصول المنشأة وهي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم طبقا للمادة 23 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته ويتم احتساب قيمة تلك الإهلاكات وفقا للمادة 25 ، 26 ، 27 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته وكذلك المواد 33 ،34 ، 35 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 0 ولمرجعة بند الإهلاك وحيث ان الإهلاك خاص بألأصول الثابتة لذلك لابد من الرجوع الي العيار المحاسبي رقم (10) من معاير المحاسبة المصرية لبيان كيفية معالجة الأصول محاسبيا وكذلك تحديد توقيت الاعتراف بالأصول الثابتة وتحديد قيمتها الدفترية بالإضافة إلي الخسائر الناتجة عن إضمحلال قيمة هذه الأصول والتي يجب الأعتراف بها.

وقد عرف المعيار الأصول الثابتة بأنها هي الأصول الملموسة التي :

(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لاغراضها الإدارية.

و

(ب) من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.

وقد حدد المعيار أنه يتم الاعتراف بالأصول الثابتة كأصل فقط عندما :.

(أ) يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذا البند منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

و

(ب) يمكن للمنشأة قياس تكلفة إقتناء البند بدرجة عالية من الدقة.

القياس الأولي للأصول الثابتة

==================

يتم قياس أي بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت علي أساس التكلفة.

وتتضمن تكلفة الأصل الثابت :.

(أ) سعر الشراء شاملا رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وذلك بعد استنزال أي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة للوصول إلي سعر شرائه.

(ب) أي تكلفة مباشرة أخري تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلي الحالة التي يتم تشغيله بها في موقعه وفي الغرض الذي أقتني من أجله.

ومن أمثلة التكاليف المباشرة :

أ. تكاليف مزايا العاملين والمتعلقة مباشرة بإنشاء أو اقتناء الأصل.

و

ب. تكلفة إعداد الموقع.

و

ج. تكاليف المناولة والتسليم.

و

د. تكلفة التجميع والتركيب.

و

هـ. تكلفة اختيار ما إذا كان الأصل يعمل كما يجب . وذلك بعد خصم العائد من بيع آية وحدات أُنتجت لجعل الأصل في المكان والحالة اللازمة لبدء تشغيله.

و

و. الاتعاب المهنية.

(ج) التكلفة المقدرة لفك وإزالة أصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل إلي ما كان عليه بداية وذلك في حالة التزام المنشأة بذلك إما عند اقتناء البند أو فيما بعد استخدامه خلال فترة معينة لأغراض غير متعلقة بإنتاج المخزون خلال تلك الفترة.

قياس التكلفة

=======

تكلفة أي بند من بنود الأصول الثابتة هي سعره نقدا في تاريخ الاعتراف به وعندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة ما فإن تكلفة هذا الأصل تحسب علي أساس سعره النقدي، علي أن يعالج الفرق بين السعر النقدي وإجمالي المدفوعات باعتباره تكاليف تمويليه ويتم توزيعها علي فترة الائتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقا للمعالجة المسموح بها والواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (14).

الاهلاك

=====

يتم اهلاك كل جزء منفصل للبند القابل للاهلاك إذا كانت تكلفة هذا الجزء هامة لإجمالي تكلفة البند.

وتقوم المنشأة بتوزيع إجمالي تكلفة الأصل علي الاجزاء المكونة له ويتم اهلاك كل جزء علي حدة.

وهناك طرق متعددة للاهلاك يمكن استخدامها لتحميل قيمة الاهلاك بطرق منتظمة علي مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل، وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وغيرهما.

ويعتمد طريقة الاهلاك علي الاسلوب المتوقع للحصول علي المنافع الاقتصادية للأصل علي أن يتم تطبيقها بثبات من فترة لاخري.

استبعاد الأصول الثابتة

=============

يتم استبعاد القيمة الدفترية لبند من بنود الأصول الثابتة من الدفاتر :.

أ. عند استبعاده.

أو

ب. في حالة عدم توقع آية منافع اقتصادية مستقبلية منه سواء من الاستخدام أو الاستبعاد.

ويتم إدراج الأرباح والخسائر الناشئة من استبعاد بند من الأصول الثابتة من الدفاتر في قائمة الدخل.

اضمحلال الأصول

===========

- **هي مقدار النقص في القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية.**
- **والقيمة الاستردادية هي صافي القيمة البيعية للأصل أو قيمته في الاستخدام أيهما أكبر.**
- **والقيمة الدفترية هي القيمة التي يظهر بها الأصل الثابت في الميزانية بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص به ومجمع خسائر الاضمحلال في قيمته.**

واضمحلال قيمة الأصول وتحديد خسائر الانخفاض في قيمة الأصول يتم معالجته وفقا لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (31)، حيث يشرح المعيار كيفية قيام المنشآت بمراجعة صافي تكلفة الأصل وكذلك تحديد كلا من القيمة المستردة للأصل خلال عمره الإنتاجي والخسارة الناتجة عن الانخفاض في القيمة وكذلك رد الخسارة الناتجة عن الانخفاض في قيمة الأصل.

وقد أشار المعيار (رقم 31) إلي أنه توجد مؤشرات توضح وجود اضمحلال في قيمة الأصل وهي:.

١. مصادر خارجية للمعلومات

أ. حدوث إنخفاض ملموس في القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد.

ب. حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي علي المنشأة أثناء الفترة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في التقنية التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه المنشأة.

ج. حدوث زيادة في أسعار فائدة السوق علي الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة.

د. إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة قيمتها الرأسمالية طبقا لأسعار السوق.

٢. مصادر داخلية للمعلومات

أ. توافر دليل تقادم أو تلف مادي في الأصل.

ب. حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي علي المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه مثل تخريد الأصل والخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبط بها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطط تتعلق بالتصرف في الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع.

ج. توافر دليل من التقارير الداخلية يشير إلي أن الأداء الاقتصادي للأصل سوف أو يتوقع أن يكون سيئا.

ويتم اختبار الاضمحلال في قيمة الأصول :.

- سنويا.
- في تاريخ كل فترة يتم إعداد بيانات مالية حيثما يكون هناك مؤشرات أن الأصل قد اضمحلت قيمته.
- قبل نهاية فترة الإثبات الأولي للأصل.

ويتم إثبات خسائر الاضمحلال في القيمة عندما تكون القيمة الدفترية للأصل أكبر من صافي القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أو القيمة التخريدية.
مع مراعاة أن القيمة العادلة هي القيمة التبادلية لأصل معين بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلي بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة.
ويتم الاعتراف بخسائر الاضمحلال في قائمة الدخل في الحال. وبعد الاعتراف بخسائر الاضمحلال يجب تسوية مبلغ إهلاك الأصل في الفترات المستقبلية حيث يتم توزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصا القيمة التخريدية (إن وجدت) علي أساس منتظم علي مدار عمره المتبقي.

ولمراجعة بند الإهلاكات لابد للمأمور الفاحص إتباع الآتي :

التحقق من القواعد العامة فى احتساب الإهلاك العادى وهي:

- التحقق من ملكية الأصل محل الإهلاك ، وبالنسبة للأصول القديمة الموجودة من السنوات السابقة والسابق احتساب إهلاك لها بالأعوام السابقة يتعين على المأمور التحقق من أنها مازالت بملكية المنشأة ولم يجر بشأنها أى تصرف ناقل للملكية خلال العام 0

. وبالنسبة للأصول الجديدة فيجب التحقق من مستندات الشراء للتحقق من الملكية والقيمة 0

- يجب علي المأمور التحقق من أن قيمة الإهلاكات المحاسبية هى ذات القيمة التى تم إضافتها إلى صافى الربح بالإقرار الضريبي 0 وذلك تمهيدا لاحتساب الإهلاك الضريبي وفقاً للمادة 25 ، 26 ، 27 ، من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته واللائحة التنفيذية الخاصة به 0

وبعد ذلك يقوم المأمور الفاحص بحساب الإهلاك الضريبي كالتالى :

1 - يتم مراجعة أرصدة أول المدة لكل مجموعة أصول على الفحص السابق وتحديد رصيد أول المدة المعتمد ضريبياً وإذا كانت المنشأة جديدة وهذه أول سنة محاسبة فإنه فى هذه الحالة لا يوجد رصيد أول المدة 0

2 – تحديد قيمة الإضافات للأصول المعتمدة وذلك من واقع المراجعة المستندية لمستندات الشراء والتحقق من ملكية المنشأة لها 0

3 – تحديد إذا ما كان هناك أصول ينطبق عليها شروط الإهلاك المعجل الوارد بالمادة 27 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته والمادة 35 من اللائحة التنفيذية. وتلك الشروط هى :

أ – يطبق على الآلات والمعدات فقط والمستخدمة فى الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول وبنسبة 30% من قيمة تلك الآلات والمعدات.

ب – يتم احتساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة 25 من ق 91 لسنة 2005 بعد خصم نسبة الـ 30% الخاصة بالإهلاك المعجل.

جـ – ويشترط لحساب الإهلاك المعجل أن يكون لدى المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة 0

4 – يتم حساب الإهلاك لمجموعة الأصول فى البند 1 ، 2 من المادة 25 وفقاً للنسب المنصوص عليها فى المادة 25 وهى كالتالي :

أ – 5% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أى من المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية ويتبين من النص أن الإهلاك للإضافات لهذه المجموعة يحسب بنسبة المدة التى تم إضافة الأصل فيها 0ويحسب الإهلاك لهذه المجموعة بطريقة القسط الثابت

ب – 10% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أى من الأصول المعنوية التى يتم شراؤها 0 بما فى ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية 0 وتبين من النص أن تكون تلك الأصول مشتراه وتستهلك بطريقة القسط الثابت وبنسبة المدة إذا كانت مضافة خلال العام ، وبالرغم من شرط الشراء بالمادة إلا أن المادة 33 من اللائحة التنفيذية قد أجازت إهلاك الأصو ل المعنوية التى يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة مع مراعاة استبعاد أى تكاليف إنشاء الأصل المعنوى التى تم تحميلها ضمن التكاليف فى السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وبنفس كيفية الأصول المعنوية المشتراه .

5 – يتم حساب الإهلاك الضريبى لمجموعة الأصول بالبند 3 " أ " ، "ب" طبقاً لنظام أساس الإهلاك 0

وقد بينت المادة 26 من ق 91 لسنة 2005 المقصود بأساس الإهلاك على أنه القيمة الدفترية للأصول كما هى مدرجة فى الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية ويزيد هذا الأساس بما يوازى تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية 0 ويقل الأساس بما يوازى قيمة الإهلاك السنوى وقيمة بيع الأصول التى تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذى تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية 0 فإذا كان رصيد أساس الإهلاك بالسالب يضاف إلي صافي الأرباح التجارية أو الصناعية للممول أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم0

–كما بينت المادة 34 من اللائحة التنفيذية طريقة حساب الإهلاك وفقاً لأساس الإهلاك وفقاً للمعادلة الآتية:

صافى رصيد مرحل مجموعة أصول أول الفترة	× ×
يضاف إليه	
مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام	× ×
يخصم منه	
قيمة التصرف فى الأصول أو التعويضات	× ×
الرصيد	× ×

فإذا كان الرصيد سالب فإنه يضاف إلى أرباح النشاط أما إذا كان عشرة آلاف جنيه يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم أما إذا كان يزيد عن عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند 3 من المادة 25 من ق 91 لسنة 2005 0

–مع ملاحظة أنه لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك الواردة بالمادة 25 من ق 91 لسنة 2005 وكذلك لا تخضع الأصول المهداه التى تدرج قيمتها ضمن

الاحتياطيات للضريبة ولا يسرى بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد 25 ، 26 ، 27 من القانون بحسب الأحوال .

6 - يجب مراعاة البند 4 من المادة 25 من ق 91 لسنة 2005 بأنه لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك 0

تدريب

قدمت شركة الأمل الصناعية الإقرار الضريبي عن عام 2012 والمستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة بصافي ربح 700000 جنيه 0 فإذا تضمنت قائمة الدخل المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الإهلاك المحاسبي والأرباح والخسائر الرأسمالية كالتالي:

*مبلغ 28472جنيه قيمة إهلاك مباني بطريقة القسط المتناقص على النحو التالي :

الأصـــــــل	تكلفه الأصل		نسبة الإهلاك	قيمة الإهلاك	مجمع الإهلاك
	الأرض	المباني			
مباني المنشأة	400000	800000	%2	15060	47047
فرع مدينة نصر"ببيع في 2012/6/30"	500000	1000000	%2	9412	58808
فرع الإسكندرية"أضف في 2012/9/1	200000	600000	%2	4000	-------

وادرجت المنشأة بقائمة الدخل (168220جنية) أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع فرع مدينة نصر وفقا لمعايير المحاسبة المصرية علما" بأن سعر بيع المبنى (1600000جنية) وتكلفته(1500000جنية) وقيمته الدفترية محاسبياً

(1431780جنية) ومجمع الإهلاك الضريبي المعتمد في تاريخ البيع
175000جنيه0

- مبلغ 956250جنيه قيمه أهلاك الأصول الأخرى التي تستهلك بطريقة القسط الثابت وبيانها كالتالي :

الأصل	التكلفة	نسبة الإهلاك	قيمة الإهلاك	مجمع الإهلاك المحاسبي	مجمع الإهلاك
-آلات ومعدات إنتاجيه	4000000	%20	700000	2400000	2312500
أضافات فى2012/7/1	100000	%20	100000	—	—
-حاسبات آليه	600000	%25	137500	450000	525000
إضافات 2012/7/1	150000	%25	18750	—	—

وأدرجت المنشأة بقائمة الدخل 50000 جنيه قيمة خسائر رأسمالية من بيع آلات في 2012/6/30 بسعر البيع 250000جنية وقيمتها الدفترية محاسبياً 300000 جنية وتكلفتها 1000000جنيه0

كما أدرجت 40000 جنيه قيمة أرباح رأسماليه من بيع أجهزه حاسب آلي في 2012/6/30 وكان سعر البيع 52500 وقيمتها الدفترية محاسبيا 12500 وتكلفتها100000جنيه0

المطـــــلوب

حساب الإهلاك الضريبي طبقا للقانون 91لسنه 2005 وتعديلاته وكذلك المعالجة الضريبية للأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة مع تحديد الوعاء الضريبي لعام 2012

الحـــــــل

أولا": الإهلاك الضريبي للمباني :

أهلاك مباني المنشأة = 800000 ×5% =40000جنيه

أهلاك مباني مدينة نصر=1000000×5%×(6÷12) شهر =25000جنيه

أهلاك مباني فرع الإسكندرية=600000×5%×(4÷12) شهر=10000جنيه

إجمالي أهلاك المباني المعتمد ضريبياً 75000جنيه

-الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع مبنى فرع مدينة نصر المدرج بقائمة الدخل0

الأرباح الرأسمالية ضريبياً لفرع مدينة نصر = ثمن البيع – القيمة الدفترية المعتمدة ضريبياً

=ثمن البيع –(تكلفة الاقتناء –مجمع الأهلاك الضريبي حتى تاريخ البيع)

=1600000−(1500000−175000)=275000جنية

وحيث أن الأرباح الرأسمالية المدرجة بالدفاتر عن بيع مباني فرع مدينة نصر هي 168220جنية فقط لذلك يضاف الفرق للوعاء بمذكرة التسوية 0

يضاف للوعاء فرق أرباح رأسماليه ببيع فرع مدينة نصر

=275000جنيه−168220جنيه=106780جنيه

ثانيا": الإهلاك الضريبي للأصول الأخرى 0

وحيث أن تلك الأصول تهلك وفقا" للأساس الأهلأك طبقا" للمادة 22ق26 من ق 91لسنه91لسنة 2005وتعديلاته وحيث أنه يوجد إضافات آلات وتطبق عليها المادة 27من القانون الخاصة بالإهلاك المعجل لذلك يكون

الإهلاك المعجل=1000000×30%=300000جنيه0

وفقا"لأساس الإهلاك يكون الإهلاك الضريبي الخاص بالأصول الأخرى كالتالي:

بيـــــــان	آلات ومعدات %25	حاسبات آلية %20	الأجمال
تكلفه الأصول	4000000	600000	
-مجمع الإهلاك الضريبي	2312500	525000	
	————	————	
القيمة الدفترية لمجموعات الأصول أول الفترة	1687500	75000	
+ الإضافات خلال العام			
"إضافات الآلات بعد خصم الإهلاك المعجل 300000جنية"	700000	150000	
-ثمن بيع الأصول خلال السنة	(250000)	(52500)	
	————	————	
رصيد أخر المدة "أساس الإهلاك"	2137500	172500	
الإهلاك الضريبي وفقا"لأساس الإهلاك	534375	86520	620625
+ الإهلاك المعجل			300000
			————
أجمال الإهلاك للأصول الأخرى			920625

ويذلك يكون إجمالي الإهلاك الضريبي لكافة الأصول

= أهلاك المباني + أهلاك الأصول الأخرى 0

=75000 جنية +920625 جنيه = 995625 جنيه

الأثر الضريبي وحساب الوعاء0

بالنسبة للأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول من المجوعة (3) من المادة 25من القانون 91لسنه 2005وتعديلاته فأن الأرباح الرأسمالية المدرجة بقائمه الدخل تخصم من الوعاء والخسائر الرأسمالية المدرجة بقائمة الدخل تضاف للوعاء 0

وبناء عليه يكون الوعاء الضريبي كالتالي:

كلــى	جزئي	بيـــــــان
700000		صافى الربح المحاسب من واقع قائمة الدخل
		يضاف إليه
	984722	قيمة الإهلاك المحاسبي بالدفاتر
	106780	قيمة الزيادة في الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع فرع مدينة نصر
	50000	قيمة الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الآلات والمعدات
1141502		إجمالي الإضافات
1841502		الإجمالي
		يخصم منه
	995625	الإهلاك الضريبي المعتمد
	40000	الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الحاسبات الآلة
1035625		إجمالي الخصومات
805877		الوعاء الضريبي لعام 2012

**** خطوات تطبيق أحكام المادة 22 من ق 91 لسنة 2005 والمادة 28 من اللائحة التنفيذية للقانون بشأن المصروفات الغير مؤيدة مستندياً.**

أشارت المادة 22 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته أنه يشترط فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن تكون مرتبطة بالنشاط ولازمة له وكذلك أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات 0

وقد بينت المادة 28 من اللائحة التنفيذية المقصود بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وهى التى يتعذر فى الغالب نظرا لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية وتتوافر لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار وقد أوردت بعض تلك المصروفات على سبيل المثال 0 كما اشترطت ألا تزيد المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات على 7 % من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات وبالتالى معتمدة ضريبياً.

ولمراجعة وتنفيذ ذلك من الناحية العملية يجب على المأمور عمل الآتى :-

- يتم مراجعة كافة مصروفات المنشأة مستندياً ويتم ذلك عن طريق مراجعة المستندات الخاصة بكل بند من واقع عينة شهر أو أكثر حسب طبيعة تلك البنود وكذلك حسب قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة 0
- يتم استخراج المصروفات الغير مؤيدة مستندياً من العينة ويتم عمل نسبة مئوية لها وذلك بقسمة تلك المصروفات الغير مؤيدة على قيمة العينة المختارة بعد ذلك يقوم المأمور بعمل الجدول التالى (على سبيل المثال)

البند	مصروفات تسويقية			م عمومية وإدارية بدون إهلاك			إجمالى الغير مؤيد ولاينطبق عليه مادة 28 من اللائحة	إجمالى الغير مؤيد وينطبق عليه مادة 28 من اللائحة
	الإجمالى	نسبة الغير مؤيد	قيمة الغير مؤيد	الإجمالى	نسبة الغير مؤيد	قيمة الغير مؤيد		
أجور	×××	صفر	—	×××	صفر	–	–	–
تأمين	×××	%10	×××	×××	%20	×××	×××	–
إكراميات	×××	%100	×××	×××	%100	×××	–	×××
صيانة عادية	×××	%25	×××	×××	%50	×××	–	×××
م0لف وحزم	×××	%50	×××	—	—	—	×××	×××
الاجمالى	×××			×××			×××	×××

أ –ويلاحظ على الجدول السابق أن إجمالى كل بند من المصروفات العامة يكون مطابق لما هو وارد ومحمل على قائمة الدخل أو من خلال تكلفة المبيعات .

ب –نسب المصروفات الغير مؤيدة تكون من خلال فحص العينات المختارة .

جـ– المصروفات العمومية والإدارية بدون الإهلاكات وبدون خسائر إعادة تقييم العملات الأجنبية وبدون خسائر بيع أ0 مالية وبدون خسائر ناتج تقييم الاستثمارات المتداولة وبعد عمل الجدول السابق يتم الآتى :

- بالنسبة للمصروفات الغير مؤيدة ولا ينطبق عليها شروط اعتمادها طبقا للمادة 22 من القانون 91 لسنة 2005 ولا تندرج ضمن المصروفات التى يتعذر إثباتها بمستندات تجمع وترد للوعاء الضريبى بمذكرة تسوية 0
- يتم مقارنة إجمالى المصروفات الغير مؤيدة مستندياً وينطبق عليها شروط المادة 28 من اللائحة والواردة بالعمود الأخير بنسبة ال %7 من المصروفات وإذا كان بها زيادة ترد للوعاء فى مذكرة تسوية 0

** كيفية مراجعة وفحص البنود الخاضعة للمادة 56 ، 57 من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته

القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته أخضع بعض المبالغ لضريبة قطعية بنسبة ثابتة وقد أوجب على دافع تلك المبالغ حجز تلك الضريبة وتوريدها للمأمورية المختصة ، حيث أورد بالمادة 56 من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته " تخضع للضريبة بسعر 20 % المبالغ التى يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر والجهات الغير مقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها " 0

وخلاصة هذا النص أن المبالغ التى تدفع لغير المقيمين فى مصر تخضع لضريبة قطعية بسعر 20 % وبدون خصم أى تكاليف 0

وقد حددت المادة 56 هذه المبالغ فى أربعة أنواع من المبالغ وهى كالتالى :

أ – العوائد وهى عبارة عن كل ما تنتجه القروض والسلفيات والديون أى كان نوعها .علي أن يعفى من هذه الضريبة عوائد القروض والتسهيلات الإئتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الأعتبارية العامة من مصادر خارج مصر . كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات علي الأقل .

ب – الإتاوات وهى المبالغ المدفوعة أيا كان نوعها مقابل استعمال أو الحق فى استعمال حقوق نشر خاصة بعمل أدبي أوفني أو علمي بما في ذلك افلام السينما وأي براءة اختراع او علامة تجارية أو استعمال أو الحق فى استعمل معدات صناعية أو تجارية أو علمية

جـ – مقابل الخدمات 0 وأوضحت المادة ان نصيب المنشأة الدائمة العاملة فى مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها المركز الرئيسى " مصاريف المركز الرئيسى " لا تعد من قبيل مقابل الخدمات وذلك بشرط

1 – ان لا تزيد عن 7% من صافى الربح وتم التعديل بالقانون 101 لسنة 2012 إلى 10% من صافى الربح 0وكذلك نص القرار الوزاري رقم 172 لسنة 2015 الخاص بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية بالمادة 74 ان تكون النسبة 10%

2 – ألا تتضمن أى إتاوات أو عوائد أو أجور مباشرة .

3 – تقديم شهادة معتمدة موثقة من مراقب الحسابات للمركز الرئيسى هذا وقد أوضحت المادة 72 من اللائحة التنفيذية للقانون على بعض أنواع من تلك الخدمات لا يخضع لنص المادة وهى

النقل أو النولون ، الشحن ، التأمين ، التدريب ، الاشتراك فى المعارض والمؤتمرات ، القيد في البورصات العالية والإعلان والترويج المباشر ، الخدمات المرتبطة بالشعائر الدينية ، الأقامة بالفنادق أو أي أماكن أخري .

4 – مقابل نشاط الرياضى والفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال اى جهة هذا وقد حددت اللائحة التنفيذية طرق الخصم والتوريد والنماذج الخاصة بها ومواعيد التوريد وكذلك نماذج الاستيراد وذلك بالمواد 76 ، 77 من اللائحة 0

** كما أوجبت المادة 57 إخضاع المبالغ التى تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأى شخص طبيعى على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت متصلة بمباشرة مهنته للضريبة وذلك نسبة 20% دون خصم أى تكاليف 0 وقد أوضحت المواد 78 ،79 من اللائحة التنفيذية المأمورية المختصة لتوريد الضريبة اليها ومواعيد ونماذج توريد الضريبة .

ولمراجعة تلك البنود يقوم المأمور الفاحص بما يلى .

– أولا يتم الرجوع إلى البند رقم 505 من الإقرار الضريبى والخاص بالسؤال رقم (6) وهو هل قامت المنشأة بسداد أى مما يلى لجهات غير مقيمة ؟

أ – العوائد " تشمل العوائد المعلاه على اصل القرض " نعم لا

ب– الإتاوات " مثل برامج الكمبيوتر وتأجير المعدات وغيرها نعم لا

ج – مقابل الخدمات " مثل عقود الإدارة وخدمات فنية وغيرها " نعم لا

د– مقابل نشاط الرياضى أو الفنان نعم لا

وإذا كانت الإجابة نعم فى أى بند من البنود السابقة يجب ملء الجدول التالى :

اسم الجهة	دولة الجهة	المبلغ المدفوع	نوع المصروفات	الضريبة المستقطعة
الاجمالى				××××××××

ويقوم المأمور الفاحص بمراجعة تلك المبالغ ومراجعة مستندات التحويل وذلك للتحقق من أن المبالغ المحولة تم تحويلها بالصافى بعد خصم الضريبة فإذا تبين أن المنشأة قامت بالتحويل بإجمالى المبلغ يقوم المأمور بإعادة حساب الضريبة على أساس المبلغ الإجمالي وذلك كالتالى :

* بفرض أن المنشأة أدرجت بالمصروفات مبلغ 1500000 جنيه مسددة للخارج كأتعاب خدمات من البنود المنصوص عليها بالمادة 56 وخاضعة للضريبة 0

فى هذه الحالة يجب خصم 20 % أى 300000 جنيه من المبلغ وتوريده للمأموري ة المختصة وتحويل 1200000 جنيه للشركة القائمة على الخدمة أما إذا تبين للمأمور أن الشركة قامت بتحويل مبلغ 1500000 جنيه للخارج فإنه يعتبر أن هذا المبلغ هو بمثابة 80 % فقط من المبلغ المسترد ويتم حساب الضريبة بعد التحميل كالتالى :-

المبلغ الخاضع للضريبة = 1500000 جنيه × 100/120 = 1800000 جنيه

الضريبة واجبة الخصم = 1800000 جنيه × 20 % = 360000 جنيه

أى أن الضريبة واجبة التوريد 360000 جنيه وليس 300000 جنيه

وذلك بعد مراجعة أسعار تقييم العملة ومطابقتها مع أسعار التقييم الصادرة عن المصلحة بالتعليمات التنفيذية فى نفس ذات التاريخ 0

- أما فى حالة عدم استيفاء الشركة للبند رقم 505 من الإقرار الضريبى فإن المأمور عند فحص ومراجعة حسابات الشركة فإنه يسأل الحاضر عن الشركة عما إذا كانت هناك مبالغ محولة للخارج من عدمه أو يتحقق من ذلك عند فحص بنود المصروفات المختلفة وإذا تبين وجود أى مبالغ محولة للخارج وتخضع للضريبة طبقا للمادة 56 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته 0فإن المأمور يقوم بإخضاع تلك المبالغ فى أوعية مستقلة بعد معالجة أسعار تقييم العملات الأجنبية وفقا للتعليمات الصادرة عن المصلحة 0
- أما بالنسبة للعمولة أو السمسرة المدفوعة لأشخاص طبيعيين وغير مرتبطة بمباشرة مهنته (م 57 من القانون) وذلك إذا ما تم دفع عمولة أو سمسرة لأحد الأطباء نتيجة توسطه فى عملية شراء أرض للمنشأة محل الفحص 0
- فى هذه الحالة من المفروض أن تقوم الشركة بخصم 20 % من تلك العمولة وتوريدها للمأمورية المختصة وهى مأمورية دافع العمولة أو السمسرة 0

- وعلى المأمور الفاحص عند مراجعة بند العمولات الوارد ضمن المصروفات العمومية والإدارية الخاصة بالشركة أن يفرق بين العمولات المدفوع ة ومرتبطة بنشاط الحاصل على العمولة وتلك الغير مرتبطة بنشاط الحاصل على العمولة فإذا كانت مرتبطة بنشاط الحاصل على العمولة يتم اخطار المأمورية التى يقع بها اختصاص الشخص الطبيعى 0
- أما إذا كانت غير مرتبطة بالنشاط فإنه يجب على المأمور إخضاعها فى وعاء تجارى مستقل ويتم تحصيل الضريبة الخاصة بها من دافع العمولة أو السمسرة 0

تدريب

شركة النصر للتعدين شركة مساهمة مصرية قدمت الإقرار الضريبي الخاص بعام 2012 والمستند إلى دفاتر وحسابات منظمة بوعاء ضريبي بلغ 6850000 جنيه وبالفحص تبين الآتي :

– توجد عوائد مدينة مسدده لأحد البنوك الأجنبية في الخارج بمبلغ 200000 دولار وتم تقيمهم بالدفاتر في 2012/8/1 (تاريخ السداد) بمبلغ 1424000 جنيه علي أساس سعر الصرف 7.12جنيه / دولار 0 علما بان مدة القرض 4سنوات 0

– توجد مبالغ 40000 دولار مسدده بالخارج مقابل تدريب بعض العاملين بالشركة علي أنظمة العمل الحديثة الخاصة بالشركة وتم التقييم فى 2012/9/1 بسعر 7.14 جنية / دولار وتأكد المأمور من أن الخدمات المقدمة للشركة بالخارج هي أتعاب تدريب فعلا من واقع المستندات0

– مبلغ 10000 دولار مسدده بالخارج مقابل استعما ل معدات علمية وصناعية فى2012/10/10وتم تقييم الدولار 7.15 جنيه/ دولار

علما بأن الشركة لم تقوم بإخضاع كافة تلك المبالغ للمادة 56 من ق 91 لسنه2005 ولم تقوم بخصم أي ضرائب من تلك الجهات0

ويفرض أن سعر صرف الدولار طبقا" لتعليمات المصلحة في ذات التواريخ كالتالي :

2012/8/1 سعر الصرف للدولار 6.8500جنيه/ دولار

2012/9/1 سعر الصرف للدولار 6.94جنيه/ دولار

2012/10/1 سعر الصرف للدولار 7.15جنيه/ دولار

المطـــلوب

بيان تأثير ما سبق على الوعاء الضريبي للشركة وكذلك معالجة المادة (56) من ق 91 لسنه 2005 وتعديلاته0

الحـــــل

- بالنسبة لعائد القرض المسدد لأحد البنوك بمبلغ 200000 دولار وحيث أن مدة القرض أكثر من ثلاث سنوات فأنه يعفى من الخضوع للمادة (56) من ق 91 لسنه 2005 وتعديلاته حيث تنص المادة على "يعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة ..... وشركات القطاع الخاص بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل "

0ويلاحظ أنه يوجد اختلاف في سعر الصرف ما يبين الشركة وتعليمات المصلحة 0 وحيث أن العائد المسدد من التكاليف وقامت الشركة بزيادة سعر الصرف أي قامت بتضخيم التكلفة وبناء عليه يتم احتساب فروق العملة وردها للوعاء كالتالي :

فرق العملة = قيمة العائد المسدد×(سعر الصرف طبقا" للتعليمات – سعر الصرف طبقا للدفاتر)

= 200000 دولار × (7.12 – 6.85) =54000 جنيه

يرد للوعاء بمذكرة التسوية

- بالنسبة لمبلغ 40000 دولار ألمسدده بالخارج مقابل تدريب فإن هذا المبلغ لا يخضع لأحكام المادة 56من القانون 91لسنه2005حيث "تنص المادة(72) من اللائحة التنفيذية على ما لا يعد من مقابل الخدمات المنصوص عليها فى البند(3) من المادة 56 من القانون ومنها التدريب ولكن يتم مقارنه أسعار الصرف 0 وحيث أن المنشأة قامت بتقيي م الدولار بسعر 7.14جنيه/دولار وبالرجوع لتعليمات المصلحة تبين أن سعر صرف الدولار فى نفس التاريخ هو 6.94جنيه فقط وبذلك يكون هناك تضخيم بالتكلفة وبناء عليه يرد فروق تقيم العملة للوعاء 0

فروق تقيم العملة =40000 دولار × (7014–6.94)=800 جنيه

ترد للوعاء

- بالنسبة لمبلغ 10000 المسددة بالخارج مقابل استعمال معدات علميه وصناعية وحيث أن المادة (1) من القانون قد أفادت أن الإتاوات هى عبارة عن "المبالغ المدفوعة اى كان نوعها .... مقابل استعمال أو الحق فى أستعما ل معدات صناعية أو تجارية أو علمية" لذلك فان هذا المبلغ يعتبر من قبيل الإتاوات ويخضع للضريبة طبقا" لأحكام المادة (56) بسعر 20% وحيث أن أسعار صرف الدولار بالدفاتر متوافقة مع أسعار صرف الدولار

بالتعليمات التنفيذية فلا مجال لاحتساب فروق عمله ويتم إخضاع المبلغ فى دعاء تجارى مستقل وذلك بعد تجميل المبلغ وذلك باعتبار أن ماحصلت عليه الشركة بالخارج هو عبارة من صافى المبلغ بعد خصم الضريبة0

قيمة الإتاوة بالجنية =1000دولار × 7.15 = 71500 جنيه

يخضع فى وعاء تجارى مستقل=71500جنيه× 100÷80 =89375جنيه

ألأثر على الوعاء الضريبي :

مذكره التسوية النهائية

كلى	جزئي	بيان
6850000		الوعاء الضريبي من واقع الإقرار
		يضاف اليه
	54000	قيمه فروق أسعار صرف عمله للفوائد على القرض
	8000	قيمة فروق أسعار صرف عمله مقابل التدريب
62000	ــــــ	اجمالى الإضافات
ــــــ		
691200		الوعاء الضريبى
89375		وعاء تجارى مستقل يخضع بسعر 20%

** الفوائد الدائنة

وهى عبارة عن قيمة الفوائد المتصلة بنشاط المنشأة كحالات البيع بالتقسيط وفى هذه الحالة يقوم المأمور بحسابها ومقارنتها بما هو وارد بقائمة الدخل وهى من الإيرادات الخاضعة للضريبة ويتم حسابها على أساس الاستحقاق وكذلك الفوائد الدائنة التى تحصل عليها الشركة على ودائع لدى البنوك ويقوم الفاحص بمراجعتها ومطابقتها على كشوف حساب البنوك 0

**الإيرادات الأخرى

ويقصد بها إيرادات غير مرتبطة بالنشاط وخاضعة للضريبة مثل إيراد تأجير جزئ من مبنى المنشاة أو إيرادات خدمات للغير أو عمولات من الغير ويجب على المأمور التحقق من قيمة تلك الإيرادات مستندياً وكذلك ما ورد بالإخطارات الواردة من الجهات الأخرى 0

** أرباح فروق العملة

ويظهر هذا البند فى المنشآت التى تتعامل بالعملات الأجنبية فى تعاملاتها سواء بيعاً أو شراءً 0وذلك علي النحو التالي .

- إثبات المعاملات لعملة أجنبية

تثبت المعاملة التي تتم بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولي بها علي أساس عملة التعامل وذلك باستخدام سعر الصرف الفوري بين عملة التعامل والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة.

وتاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تكون فيه المعاملة مؤهلة للاعتراف بها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية.

وتتضمن المعاملات الناشئة عند قيام المنشأة :.

(أ) شراء أو بيع بضائع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية.

أو

(ب) إقتراض أو إقراض أموال عندما تكون المبالغ الواجب السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.

أو

(ج) اقتناء أو استبعاد أصول أو إنشاء أو سداد التزامات محددة بعملات أجنبية.

إعداد القوائم المالية اللاحقة

في تاريخ الميزانية :

(أ) تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال.

و

(ب) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتي سجلت قيمتها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة.

و

(ج) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتي سجلت قيمتها بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية باستخدام أسعار الصرف التي كانت سائدة وقت تحديد القيم العادلة.

- الاعتراف بفروق أسعار الصرف

يتم الاعتراف بفروق أسعار الصرف الناتجة عن تسوية البنود ذات الطبيعة النقدية للمنشأة بأسعار تحويل مختلفة عن تلك التي سجلت بها خلال الفترة أو في قوائم مالية سابقة علي أنها أرباح أو خسائر في الفترة التي نشأت فيها (تدرج بقائمة الدخل). وعند وجود تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، فإنه ينتج عن ذلك فرق في سعر الصرف، وعندما يتم تسوية تلك المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت بها فإن جميع فروق أسعار الصرف يتم الاعتراف بها في ذات الفترة، أما إذا تم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة فإن فروق أسعار الصرف التي يعترف بها في كل فترة زمنية حتي تاريخ التسوية يتم تحديدها علي اساس التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

أما البنود ذات الطبيعة غير النقدية فإنه إذا تم الاعتراف بالربح أو الخسارة من هذه البنود مباشرة في حقوق الملكية، فإنه ينبغي الاعتراف بأي تغير في مكونات الربح أو الخسارة مباشرة في حقوق الملكية.

ويجب على المأمور الفاحص مراجعة هذا البند ومطابقة الأسعار بدفاتر المنشاة مع أسعار العملات الواردة بالتعليمات التنفيذية الصادرة عن المصلحة بنفس التاريخ وفى حالة إذا ما كان سعر الشركة مختلف يعاد تقييم العملات الأجنبية بأسعار التعليمات ويرد الفرق للوعاء 0

** الأرباح والخسائر الرأسمالية

يتعين على المأمور الفاحص التحقق من صحة الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أو استبعاد أى أصل من الأصول الثابتة للمنشأة سواء أثناء حياتها أو عند انفصالها وذلك بفحص جميع حسابات الأصول المستبعدة والتأكد من قيد كافة الأرباح الناتجة بالدفاتر وذلك من خلال مراجعة مستندات البيع من فواتير وعقود أو أى مستندات أخرى .

ولمعالجة الأرباح والخسائر الرأسمالية طبقا للقانون 91 لسنة 2005 تقوم بالأتى :

1- التأكد من إدراج كافة الأرباح الرأسمالية لكافة الأصول المستبعدة وذلك بالبند 303 من الإقرار الضريبى ضمن قائمة الإقرار التفصيلية وهى واردة من الجدول رقم 103 من الإقرار .

2- الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول يتم إهلاكها وفقا للمادة 26 من ق 91 لسنة 2005 يتم إضافتها الى صافى الربح المحاسبى .

3- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول يتم إهلاكها وفقا للمادة 26 من ق 91 طبقا لأساس الإهلاك يخصم من الربح المحاسبى 0

4- فروق الضريبة السالبة الناتجة عن اختلاف الأرباح الرأسمالية التى تظهر بقائمة الدخل عن تلك المحتسبة لأغراض الضريبة بالنسبة للأصول الثابتة التى تخضع للإهلاك بنظام القسط الثابت والوارد ضمن البند 1 ، 2 من المادة 25 يتم إضافتها للربح المحاسبي 0 وعلى سبيل المثال إذا كان هناك مبنى قيمته الدفترية 100000 جنيه وتم بيعه بمبلغ 75000 جنيه فأن الخسارة المحاسبية بالدفاتر هى 25000 جنيه فإذا كانت قيمة المبنى طبقاً لأغراض حساب الضريبة 80000 جنيه فقط ، فى هذه الحالة يكون حساب الضريبة 5000 جنيه فقط ولذلك يضاف إلى الربح المحاسبى20000 جنيه قيمة الفرق بين الخسائر المحاسبية والخسائر الضريبية

5 - الفروق الضريبية الموجبة الناتجة عن اختلاف الأرباح الرأسمالية التى تظهر بقائمة الدخل عن تلك المحتسبة لأغراض الضريبة بالنسبة للأصول التى يتم إهلاكها وفقا للقسط الثابت والوارد بالبند 1 ، 2 من المادة 25 من ق 91 لسنة 2005 يتم خصمها من الوعاء وعلى سبيل المثال إذا كان لدى المنشأة مبنى قيمته الدفترية 100000 جنيه وتم بيعه بمبلغ 150000 جنيه فإن الربح الرأسمالى المحاسبي هو

50000 جنيه فإذا كانت قيمة المبنى طبقاً لأغراض الضريبة 130000 جنيه تكون الأرباح الرأسمالية لأغراض الضريبة 20000 جنيه لذلك يتم خصم 30000 جنيه ضمن البند 325 من الإقرار .

فحص حسابات
المنشآت الصناعية

—

بالنسبة لفحص المنشآت الصناعية وبدراسة قائمة دخل لشركة صناعية نجد أنه لا يوجد خلافات بين قائمة الدخل بالمنشآت الصناعية عن الموجودة فى المنشآت التجارية إلا فى معادلة تكلفة المبيعات 0

ولذلك سوف نكتفى هنا بطريقة فحص تكلفة المبيعات أما فى باقى البنود كبنود إيرادات ومصروفات قائمة الدخل فيتم فحصها ومراجعتها بنفس الطريقة الواردة بفحص حسابات المنشآت التجارية

" فحص تكلفة المبيعات " نشاط صناعى "

فى البداية يتم مطابقة إجمالى تكلفة المبيعات بالرصيد الوارد بدفتر اليومية العامة وإذا كانت هناك فروق تناقش مع الحاضر .

يطلب من الشركة تقديم بيان تحليلى بالبند ويكون كالتالى 0

رصيد مخزون أول المدة " إنتاج تام "	×××
رصيد مخزون أول المدة " تحت التشغيل "	×××
يضاف إليه	
مصاريف صناعية " م 0 تشغيل "	×××
المنصرف من المخازن	×××
إهلاكات صناعية	×××
مرتبات وأجور صناعية	×××
	———
إجمالي المصاريف والمخزون	×××
يخصم منه	
مخزون أخر المدة " إنتاج تام "	×××
مخزون أخر المدة " تحت التشغيل "	×××
	———
الرصيد وهو عبارة عن تكلفة المبيعات المجملة على قائمة الدخل	×××

- **مخزون أول المدة " إنتاج تام "**

يقوم المأمور الفاحص بمراجعة رصيد المخزون على ما تم اعتماده بالسنة السابقة حيث أن الرصيد يمثل رصيد أخر المدة العام السابق وكذلك يتم مطابقة القيمة مع قيمتها بجرد العام السابق بحيث يجب مراعاة التعديلات التى قد تكون المأمورية قد أجرتها فى قيمة بضاعة أخر المدة العام السابق 0

- **رصيد مخزون أول المدة تحت التشغيل**

وهو عبارة عن تكلفة الأعمال تحت التنفيذ أول الفترة بالإضافة إلى رصيد أول المدة من الخامات التى تم صرفها من المخازن ومحملة على تكلفة الإنتاج ويجب أن يكون هذا الرصيد مؤيداً بقوائم جرد مع إيضاح الكمية والقيمة وللتأكد من صحة هذا البند يجب الرجوع إلى تكلفة الإنتاج بالسنة السابقة للتأكد من أن رقم المخزون أول المدة هو نفسه قيمة المخزون أخر المدة ويجب مراعاة أى تعديلات قد تكون المأمورية قد أجرتها على المخزون فى السنة السابقة .

- **مصاريف صناعية**

وهى عبارة عن جميع المصروفات المرتبطة ارتباط مباشر بالعملية الإنتاجية وذلك مثل أجور التشغيل ومصاريف صيانة الآلات " مع الأخذ فى الاعتبار أن المصروفات الرأسمالية والتى تزيد من عمر الآلات الإنتاجي مثل مصاريف العمران تضاف إلى قيمة الآلات وتهلك معها بطريقة اساس الإهلاك " وكذلك مصروفات الوقود والقوى المحركة ولفحص هذا البند يقوم المأمور الفاحص بما يلى :

* يطلب من الشركة بيان تحليلى للمصروفات الصناعية توضح فيه نوع كل مصروف من تلك المصروفات ومحلل شهرياً ، وذلك على النحو التالى :

نوع المصروفات	يناير	فبراير	مارس	ابريل	وهكذا	الإجمالى
الأجور الصناعية مصاريف الصيانة مصاريف الوقود ،، كهرباء التشغيل						
الإجمالى						

ويقوم المأمور بمطابقة الإجمالى من واقع البيان التحليلى المقدم من الشركة بما هو وارد بمعادلة تكاليف التشغيل وإذا كان هناك فروق تناقش وتوضح فى محاضر

الأعمال وكذلك مذكرة الفحص ومن أمثال تلك الفروق أن تكون الشركة أضافت على البيان بعض بنود التكاليف الأخرى مثل الإهلاكات 0

- يطلب من الشركة بيان للمصروفات الغير مؤيدة مستندياً حسب البنود وذلك حتى يتم مراعاة المادة 22 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته وكذلك المادة 28 من اللائحة التنفيذية للقانون ، ويتم مقارنتها مع ما قامت الشركة برده بالإقرار الضريبى .
- كذلك يطلب من الشركة بيان بتسوية كسب العمل وذلك لمطابقة الإجماليات الواردة بتسوية كسب العمل بإجمالي الأجور الواردة بالدفاتر.
- يطلب من الشركة بيان بالمبالغ المدفوعة بالخارج مقابل خدمات أو استشارات وموضح بالبيان نوع الخدمة وذلك لتطبيق أحكام المادة 56 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته وكذلك المادة 71 ، 72 ، 73 ، 74 ، 75 ، 76 ، 77 من اللائحة التنفيذية للقانون.
- يطلب من الشركة بيانات تحليلية للأتعاب المهنية والاستشارات المحلية توضح بها اسم المستفيد ورقم ملفه الضريبى واسم المأمورية التابع لها والمبالغ المدفوعة لكلا منهم 0 مع مراعاة أن يقوم المأمور بإخطار كافة تلك المأموريات التابعين لها بقيمة تلك الأتعاب والاستشارات أما فى حالة إذا كانت هذه البنود تحتوى على عمولات أو سمسرة مدفوعة لأشخاص طبيعيين وغير مرتبطة بنشاطهم يجب على المأمور تطبيق أحكام المادة 57 من ق 91 لسنة 2005 وتخضع فى وعاء مستقل بنسبة 20% ضريبة قطعية وذلك بدون تخفيض أى تكاليف 0
- بعد ذلك يقوم المأمور الفاحص بتحديد أشهر العينة ، ويتوقف عدد أشهر العينة على مدى ثقة المأمور فى نظام الرقابة الداخلية للشركة ، بعد اختيار شهور العينة لكل مصروف يتم مطابقة إجمالى الشهر المختار كعينة بالبيان التحليلى المقدم مع إجمالى الشهر ودفتر الأستاذ و يطلب من الشركة المستندات المؤيدة لكل عملية تمت خلال الشهر وبالنسبة للمصروفات الغير مؤيدة مستندياً لا يقو م المأمور باعتمادها ويقوم بردها للوعاء وذلك طبقا لأحكام المادة 22 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته أما بالنسبة للمصروفات الواردة بالمادة 28 من اللائحة التنفيذية وهى عبارة عن المصروفات التى يتعذر إثباتها بمستندات صرف خارجية مثل مصروفات الانتقالات الداخلية ومصاري ف البوفيه ومصروفات النظافة والدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسير الأعمال وكذلك مصروفات الصيانة العادية ومصاريف الجرائد والمجلات ويضاف إليها الإكراميات فأنه يتم اعتمادها فى حدود 7% من قيمة المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة مستندياً والمعتمدة ضريبياً 0

- **المنصرف من المخازن**

معظم الشركات تستخدم نظام المخازن بمعنى أن أى مشتريات تقوم المنشأة بشرائها من خامات وقطع غيار ومواد تعبئة وأى مستلزمات أخرى تقوم بتوسيط حسابات المخازن 0 أى انه عند الشراء يتم التحميل على المخزن ويتم الصرف للعمليات الإنتاجية من المخازن وذلك على النحو التالي :

عند الشراء

×× من حـ / مخزن الخامات

×× إلى حـ / البنك أو النقدية (حسب وسيلة الدفع للموردين

أو أ 0 الدفع إذا كان الشراء آجل)

وعند الصرف من المخزون للعملية الإنتاجية يكون القيد المحاسبى

×× من حـ / تكلفة المبيعات – خامات

×× إلى حـ / مخزن الخامات

وبناء عليه نجد أن مستندات التحميل على تكاليف الإنتاج هى عبارة عن أذون صرف المخازن أى مستندات داخلية أما مستندات الشراء الخارجية فهي فى حسابات المخازن ولذلك يجب مراجعة حسابات المخازن 0 ويتم فحصها على النحو التالى :

– يطلب من الشركة بيان بحركة المخازن وهو كالتالى :

بيان / اسم المخزن	مخزن الخامات	مخزن قطع الغيار	مخزن مواد تعبئه	الإجمالى
رصيد أول المدة	×××	×××	×××	×××
+ الإضافات للمخازن	×××	×××	×××	×××
– المنصرف من المخازن	×××	×××	×××	×××
رصيد أخر المدة	×××	×××	×××	×××

* بالنسبة لرصيد أول المدة وهو عبارة عن قيمة رصيد أخر المدة فى العام السابق ويمكن تحقيقه بالرجوع إلى الميزانية السابقة ودراسة أية تعديلات أجريت عليه وهل سبق اعتماده بالفحص السابق من عدمه 0

- **بالنسبة للإضافات للمخازن**

وهى عبارة عن قيمة المشتريات التى أضيفت للمخزن وهنا يجب التحقق من أن البيانات التى أمكن الحصول عليها من إخطارات عن تعاملات أو توريدات وكذلك بيانات الخصم تحت حساب الضريبة وبيانات الاستيراد وما يرد من إخطارات من زملاء فاحصين لملفات أخرى تضمنت تعاملات خاصة بالشركة محل الفحص قد أدرجت بالدفاتر وبنفس القيمة 0

وهذه الإضافات إما أن تكون عن طريق مشتريات محلية أو مشتريات مستوردة 0

مراجعة المشتريات المحلية :

ولفحص بند المشتريات المحلية يطلب من الشركة بيان تحليلى شهرى للبند ويتم مطابقته بدفتر المشتريات ويتم اختيار عينة شهرية من تلك المشتريات ويطلب من الشركة الفواتير المؤيدة لتلك العينة 0

وطبقا للمادة 22 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته يجب أن تكون تلك المشتريات مرتبطة بالنشاط وحقيقية ومؤيدة بالمستندات أى لابد أن تكون مؤيدة بأصل فواتير الشراء وليس صور منها 0 وصادرة بإسم الشركة موضوع الفحص وتتعلق بنفس سنة الفحص وبشهر العينة المختارة وكذلك يجب أن تكون مقيدة بأصل القيمة قبل مبلغ الخصم تحت حساب الضريبة وبعد الخصم التجارى 0

- كذلك يتم مطابقة الفواتير مع حسابات الموردين وحركتها وكذلك أوراق الدفع أو حركة النقدية إذا كانت مشتريات نقدية 0
- كذلك يجب مطابقة تلك الفواتير بالكمية والقيمة مع أذن إضافة المخزن وكذلك كارت الصنف الخاص بالمخزن 0

المشتريات المستوردة

وهى عبارة عن المشتريات التى تتم عن طريق الاستيراد من الخارج ، يطلب من الشركة تقديم بيان تحليلى بالتكلفة الاستيرادية موضح بها رقم الاعتماد والقيمة بالعملة الأجنبية وسعر التقييم بالجنيه وتاريخ تقييم العملة إلى الجنية المصرى والقيمة بالجنيه والرسوم الجمركية ومصروفات البنك ومصاريف التخليص وأى مصروفات أخرى خاصة بتكلفة الرسائل 0

- يتم المطابقة مع دفتر المشتريات 0
- يقوم المأمور الفاحص باختيار اعتمادي ن أو أكثر كعينة بحيث تغطى سنة الفحص 0 ويطلب من الشركة كافة المستندات المؤيدة للعينة المختارة .

- يتم التحقق من أن كل اعتماد مرفق به فاتورة المورد وإيصالات سداد الرسوم الجمركية وفاتورة المخلص الجمركى وأشعارات من البنك بقيمة المصاريف البنكية والعمولات 0
- يتم مراجعة الفاتورة من الناحية الشكلية من اسم الشركة ورقم الفاتورة والتاريخ واسم الشركة محل الفحص 0
- يتم مراجعة الفاتورة من حيث الأصناف المشتراة والكمية والسعر والقيمة 0
- يتم مراجعة أسعار تقييم العملة ومقارنتها مع أسعار التعليمات التنفيذية للمصلحة وذلك لاحتساب فروق عملة فى حالة إذا ما كانت الشركة تقوم بتقييم العملات الأجنبية بسعر أعلى من السعر الوارد بالتعليمات التنفيذية حيث أنه فى هذه الحالة يكون هناك تضخيم بالتكلفة 0
- كما يتم مطابقة الاعتمادات المستندية على ما هو وارد ببيان الجمارك 0

المنصرف من المخازن

وهنا لا بد من مطابقة المنصرف من المخازن من واقع حركة المخازن على المحمل على تكلفة المبيعات 0 وهنا يوجد ثلاث حالات :-

الحالة الأولى : وهى أن يكون المنصرف من المخازن مطابق تماماً للمحمل على تكلفة المبيعات وهنا لا يوجد أى مشكلة حيث أن المنصرف من المخازن محمل على تكلفة المبيعات 0

الحالة الثانية : أن يكون المنصرف من المخازن أقل من المحمل على تكلفة المبيعات مثلاً أن يكون المنصرف من المخازن 1000 جنيه ويكون المحمل على تكلفة المبيعات 1500 جنيه وفى هذه الحالة يكون هناك تحميل مشتريات على تكلفة المبيعات مباشرة دون الدخول للمخازن ويقوم المأمور بطلب بيان بتلك المصروفات ويتم مراجعتها بنفس كيفية مراجعة إضافات المخازن 0

الحالة الثالثة : أن يكون المنصرف من المخازن أكبر من المحمل على تكلفة المبيعات ، وفى هذه الحالة يطلب من الشركة بيان بتحليل قيمة المنصرف من المخازن على النحو التالى :-

بيان	المبلغ
المنصرف من المخازن على تكلفة المبيعات	× × × ×
المنصرف من المخازن على بنود المصروفات المختلفة كمصروفات الصيانة والإعدادات ومصروفات الإصلاح	× × × ×
المنصرف من المخازن على الأصول الثابتة	× × × ×
المنصرف من المخازن على مشروعات تحت التنفيذ	× × × ×
إجمالى المنصرف من المخازن	× × × ×

. وعلى المأمور الفاحص مراجعة أذون الصرف الصادرة من المخازن وذلك لمتابعة طريقة تسعير المنصرف من المخازن حيث أن معيار المحاسبة المصرية رقم 2 الخاص بالمخزون أوضح أن المعالجة القياسية أو المفضلة لتحديد تكلفة المنصرف من المخزون هى طريقة ما يرد أولاً يصرف أولا ، وأجاز المعيار أيضا طريقة المتوسط المرجح .

ـ مخزون أخر المدة لكافة المخازن مثل مخزون قطع الغيار ومخزون الخامات وهكذا وينطبق عليه نفس ملاحظات وطريقة فحص مخزون أخر المدة بالمنشآت التجارية 0

تدريب

قدمت شركة الأمل الصناعية شركة مساهمة مصرية الإقرار الضريبى الخاص بعام 2013 والمستند الى دفاتر وحسابات منتظمة وبلغ الوعاء الضريبى من واقع الإقرار 1650000جنية وعند فحص بند تكلفه المبيعات قدمت الشركة معادلة تكلفة المبيعات وكان المنصرف من المخازن بلغ 7580000جنيه وقدمت الشركة حركة المخازن وكانت كالتالي:

بيان	مخزن الخامات	مخزن قطع الغيار	الإجمالي
رصيد أول ألمده	1980000	1100000	3080000
+ الإضافات	4550000	445000	4995000
المنصرف من المخازن	6475000	1105000	7580000
رصيد آخر المده	55000	440000	495000

وبالفحص والمراجعة تبين لنا الأتي :

– بالنسبة لإضافات مخزن الخامات كانت عبارة عن شراء نحاس خام وكان سعر الطن خلال السنة بسعر 10000جنيه للطن علما" بان يتم الشراء من شركة شقيقه وهى معفاه من الضريبة خلال تلك السنه طبقا لقانون الاستثمار علما" بأنه بأجراء التحريات اللازمه تبين أن السعر الحر للطن فى التعاملات العادية هو 9500 جنيه للطن0

– تم مراجعه إضافات مخزن قطع الغيار مستنديا وذلك من خلال عينه شهريه وتبين وجود مشتريات بموجب أذون صرف داخليه وبيانات أسعار وبلغت تلك المشتريات 12.75%من حجم العينة المختاره0

– بمقارنه المنصرف من المخازن طبقا لمعادله المخازن والذى بلغ 7580000 جنيه مع المحمل على تكلفة المبيعات تبين أن المحمل على تكلفه المبيعات هو مبلغ 6630000جنيه فقط ويسؤال الحاجة عن الفرق البالغ 950000جنيه أفاد أنه منصرف على بنود تكلفه أخرى وقدم بيان تحليلى المنصرف من المخازن وكان كالتالى:

كلى	جزئي	بيان
7580000		التصرف من المخازن
	6630000	محمل على تكلفه المبيعات
	890000	محمل على الأصول الثابتة
	60000	محمل على الصيانة
7580000	ــــــــــ	الأجمالى

المطـــلوب

بيان كيفية معالجة ما سبق ضريبياً وتأثيره على الوعاء الضريبي

الحـــــــل

– بالنسبة لإضافات مخزن الخامات وحيث أن الشراء يتم من شخص مرتبط لذلك لابد من تطبيق أحكام المادة 30من ق 91لسنـه2005 وتعديلاته ولذلك لابد من حساب قيمه المشتريات طبقا للسعر المحايد وذلك كالتالى :

المشتريات الطن = القيمة ÷ سعر شراء الطن

= 4550000 ÷ 10000 = 455 طن

القيمة وفق السعر المحايد = 455 طن ×9500 جنيه = 4322500 جنيه

ويرد هذا الفرق للوعاء

– بالنسبة للمشتريات الإضافات لمخزن قطع الغيار والمؤيدة بموجب بيانات أسعار وأذون صرف داخلية وحيث أنها ليست من البنود الخاضعة للمادة (28) من اللائحة التنفيذية أي ليست من البنود التى جرى الصرف على عدم أثباتها بمستندات خارجية لذلك نرى عدم اعتماد تلك النسبة من إضافات المخزون وردها للوعاء 0

قيمة الغير مؤيد من إضافات مخزون قطع الغيار=445000× 12.75% = 56515جنيه0

– بالنسبة للفرق يبين التصرف من المخازن والمحمل على تكلفة المبيعات وحيث أن المنشأة قدمت بيان تحليلى للمحمل على التكاليف فأنه يتم مراجعه التصرف مع تلك البنود وعن مراجعتها0

بيـــــــان	جزئى	كلى
صافى الربح من واقع الإقرار		1.650.000
يضاف إليه		
الفرق يبين الإضافات الخامات والقيمة بالسعر المحايد	227500	
قيمة الغير مؤيد من إضافات مخزن قطع الغيار	56515	
أجمالي الإضافات	————	284015
		————
الوعاء الضريبى		1934015

**** الاهلاكات الصناعية** :

وقد سبق أن تناولنا هذا البند بالكامل عند فحص المنشآت التجارية ، وذلك وفقاً للمادة 25 ، 26 ، 27 من ق 91 لسنة 2005

**** المرتبات والأجور**:

وينطبق عليها نفس خطوات مراجعة الأجور بالمنشآت التجارية.

**** مخزون أخر المدة من الإنتاج العام وتحت التشغيل** :

يقوم المأمور الفاحص بمطابقة الأرصدة طبقا للميزانية ودفتر الجرد ويتم الإطلاع على محاضر الجرد المعدة من قبل الشركة عن طريق لجان مشكلة لهذا الغرض وذلك للتحقق من قيام الشركة بتقييم الإنتاج التام بالتكلفة الصناعية والإنتاج الغير تام بالتكلفة حتى أخر مرحلة وصل إليها وذلك طبقا لمعيار المخزون رقم 2 من معايير المحاسبة المصرية 0 وكذلك وفقا للمادة 70 من اللائحة التنفيذية والتى نصت فى البند رقم (1) على أنه يتم اعتماد التكلفة كأساس لتقييم رصيد المخزون فى أخر الفترة .

بذلك نكون قد تناولنا كيفية فحص ومراجعة تكلفة المبيعات فى النشاط الصناعى أما باقى بنود قائمة الدخل قد تم فحصها ومراجعتها وفقا لما جاء بالنشاط التجارى حيث لا يوجد أى اختلاف ، وكذلك الحال بالنسبة لفحص ومناقشة الإقرار الضريبى .

فحص ومناقشة حسابات قائمة المركز المالى

وطبقاً للمعايير المحاسبية فإن الشكل العام لقائمة المركز المالى كالتالى

بيان	ايضاح	السنة الحالية	السنة السابقة
الأصول طويلة الأجل			
الأصول الثابتة (بالصافى)		× ×	× ×
مشروعات تحت التنفيذ		× ×	× ×
استثمارات طويلة الأجل		× ×	× ×
اقراض طويل الأجل		× ×	× ×
مجموع الأصول طويلة الأجل (1)		× × ×	× × ×
الأصول المتداولة			
المخزون (بالصافى)		× ×	× ×
عملاء وأوراق قبض وحسابات المدين (بالصافى)		× ×	× ×
استثمارات وأوراق مالية متداولة		× ×	× ×
نقدية بالصندوق والبنوك		× ×	× ×
مجموع الأصول المتداولة (2)		× × ×	× × ×
التزامات متداولة			
مخصصات (بالصافى)		× ×	× ×
بنوك دائنة		× ×	× ×
دائنون وأوراق دفع وحسابات دائنة أخرى		× ×	× ×
مجموعة الالتزامات المتداولة (3)		× ×	× ×
صافى رأس المال العامل [4] = 2 − 3		× ×	× ×
اجمالى الاستثمارات [5] = 4 + 1		× ×	× ×

تابع قائمة المركز المالى

بيان	ايضاح	السنة الحالية			السنة السابقة		
ويتم تمويله على النحو التالى							
حقوق المساهمين							
رأس المال المدفوع		×	×		×	×	
الاحتياطيات بأنواعها		×	×		×	×	
أرباح خسائر مرحله		×	×		×	×	
أسهم الخزينة		×	×		×	×	
اجمالى حقوق المساهمين 6		×	×	×	×	×	×
التزامات طويلة الأجل 7		×	×		×	×	
اجمالى تمويل الاستثمار 8 = 6 + 7 = 5							

وسوف نتناول أهم تلك البنود والتى لها أثر على الوعاء الضريبى

* **الأصول الثابتة** :

وقد سبق أن تناولنا طريقة فحصها عند فحص الإهلاك الضريبى فى قائمة الدخل 0

* **مشروعات تحت التنفيذ** :

وهى فى الغالب تكون عبارة عن قيمة أصول يتم إنشائها لصالح المنشأة ولم تكتمل بعد وفى هذا الحالة يتم مراجعة الإضافات التى تمت خلال العام كالتالى :

× × رصيد أول المدة

× × + إضافات خلال العام

× × رصيد أخر العام

– وتقوم الشركة بإعداد بيان تفصيلى بتلك الإضافات ويتم مراجعتها مستندياً بالكامل 0 وذلك تمهيدا لتحديد قيمة الأصل المعتمد ضريبياً عند إضافتها للأصول الثابتة 0

* **استثمارات طويلة الأجل** :

الاستثمار بصفة عامة هو عبارة عن أصل تحتفظ به المنشأة لتنمية ثروتها من خلال ما يتولد عنه من إيرادات ، الاستثمارات طوية الأجل هى استمارات غير قابلة بطبيعتها للتحويل إلى نقدية بطريقة سريعة ويكون القصد من إنشائها هو الاحتفاظ بها لمدة تزيد عن سنه 0

وعلى المأمور الفاحص التأكد من الآتى عند مراجعة الاستثمارات :

- تنص المادة 53 من ق 91 لسنة 2005 بند (4) أن شراء أو الاستحواذ على نسبة 50% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت ، سواء من حيث العدد أو القيمة فى شركة مقيمة مقابل أسهم فى الشركة المشترية أو المستحوذة يعتبر تغييراً فى الشكل القانونى وينطبق عليها أحكام المادة 53 بالنسبة للأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم .
- كما ينص البند 5 عن أن" شراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى فى مقابل أسهم فى الشركة المشترية أو المستحوذة " يعتبر من قبيل التغيير فى الشكل القانونى ويطبق عليه أحكام المادة 53 من ق 91 لسنة 2005
- على أن يراعى أن القانون 11 لسنة 2013 نص على تعديل النسبة من 50% إلى 33% فقط 0

وعلى المأمور أن يراعى تطبيق أحكام المادة 61 ،62 ،63 ، 64 الخاصة بتغير الشكل القانونى من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005

* **إقراض طويل الأجل** :

على المأمور الفاحص مراجعة تلك القروض وهل هى لشركة شقيقة أم لا وذلك لتطبيق أحكام المادة 30 من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته والخاص بتطبيق السعر المحايد للفوائد0

* **المخزون**:

وقد سبق معالجته عن معالجة بند تكلفة المبيعات بقائمة الدخل .

* **النقدية بالبنوك والصندوق** :

يتم مراجعة أرصدة حسابات البنوك وفى حالة اختلاف أرصدة كشوف الحساب مع الأرصدة الواردة بالميزانية تطالب الشركة بمذكرات التسوية الخاصة بحسابات البنوك ويتم مراجعتها ، ويتم متابعة الشيكات الواردة فى مذكرة التسوية .

يتم مطابقة رصيد الصندوق مع محضر جرد النقدية مع رصيد قائمة التدفقات النقدية .

* **بند المخصصات** :

ولمراجعة هذا البند تقوم الشركة بإعداد بيان يوضح حركة جميع المخصصات بالحسابات سواء التى تظهر صراحة بقائمة المركز المالى أو التى لا تظهر صراحة بقائمة المركز المالى مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ويكون مخصوم من حساب المدينين ، هذا البيان يوضح الرصيد أول المدة وكذلك المكون خلال العام والمستخدم خلال العام ، ويقوم المأمور بمتابعة ما إذا كان المكون مطابق مع ما هو وارد بقائمة الدخل وما سبق رده للوعاء عند مراجعة بنود قائمة الدخل وكذلك مطابقته مع ما قامت الشركة برده بالإقرار الضريبى بالبند رقم 313 0 وكذلك يتم مراجعة المستخدم من المخصصات طبقا للمستندات المقدمة من المنشأة ويراعى توافر شروط اعتمادها الواردة بالقانون وما قامت الشركة بخصمه من الوعاء بالإقرار ضمن البند 326 بالإقرار الضريبى 0

وباقى بنود قائمة المركز المالى ثم مراجعتها عند مراجعة بنود المبيعات وتكلفة المبيعات وباقى تكاليف قائمة الدخل .

*** فحص ومراجعة الإقرار الضريبى

الشكل العام للإقرار الضريبى

بيان	جزئى	كلى
صافى الربح المحاسبى		× × ×
يضاف إليه " يخصم منه "		
مبالغ لم تدرج ضمن قائمة الدخل وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة	× ×	
قيمة إهلاكات الأصول الثابتة " المادية والمعنوية " المحملة على الحسابات	× ×	
الخسائر الرأسمالية والفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأصول	× ×	
الضريبة على الدخل المستحقة طبقا للقانون والضريبة المؤجلة	× ×	
التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الجهات الواردة فى البند 7 من المادة 23		
من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته 0	× ×	
الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها الديون المعدومة الغير		
مستوفاة الشروط	× ×	
الرصيد السابق لأساس الإهلاك	× ×	
إضافات أخرى " خصومات أخرى "	× ×	
	———	
		× × ×
		———
اجمالى الربح أو الخسارة الضريبية		× × ×
يخصم منه		
مبالغ لم تدرج بقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية	× ×	
وتعد من التكاليف واجبة الخصم	× ×	
قيمة الإهلاك الضريبى المحسوب طبقاً للنسب الواردة بالقانون	× ×	
الأرباح الرأسمالية والفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأصول		

تابع الشكل العام للإقرار

بيان	جزئى	كلى
تابع يخصم من إجمالى الربح المحاسبى 0		
ديون معدومة تتوافر فيها شروط الخصم وتم خصمها من المخصص	× ×	
مخصصات سبق خضوعه للضريبة	× ×	
المستخدم من المخصصات لمواجهة تكاليف واجبة الخصم	× ×	
الفروق الضريبة الناتجة عن بيع الأوراق المالية المعتمدة بالبورصة التى سبق اعتماد فروق التقييم لها	× ×	
خسائر العقود طويلة الأجل المنتهية خلال الفترة الضريبية والتى سبق ردها للوعاء 0	× ×	
خصومات أخرى من إجمالى الربح أوالإضافات لخسارة الضريبية	× ×	
الإجمالى 0	ــــــــ	× × ×
		ــــــــ
صافى الربح الضريبى		× × ×
يخصم التبرعات والإعانات المعتمدة	× ×	
الخسائر المرحلة المعتمدة	× ×	
	ــــــــ	× × ×
		ــــــــ
الوعاء الضريبى		× × ×
الإعفاء		× ×
		ــــــــ
صافى الوعاء الضريبى الخاضع للضريبة		× × ×

مناقشة أهم بنود الإقرار

ملاحظة (تم مناقشة أهم بنود الإقرار علي الإقرار الضريبي علي مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين لأرباح النشاط التجاري والصناعي المؤيد بحسابات نموذج 27 إقرارات لعام 2014) .

- صافى الربح المحاسبى0 وهو عبارة عن قيمة صافى الربح المحاسبى من واقع قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ويقوم المأمور الفاحص بمطابقة صافى الربح من واقع الإقرار مع صافى الربح من واقع قائمة الدخل 0
- يضاف إليه أو يخصم منه " مع ملاحظة أنه يخصم منه فى حالة تحقيق خسائر محاسبية "

١ -مبالغ لم تدرج ضمن قائمة الدخل وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة وهى عبارة عن المبالغ التى لم تدرج بقائمة الدخل وترحل مباشرة إلى حقوق الملكية بالميزانية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وتكون خاضعة للضريبة طبقا للقانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته وهى واردة من الجدول 101 بالإقرار ويتم استيفاء هذا الجدول بتلك المبالغ وذلك مثل فروق التقييم الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية كما هو الحال فى الفروق الناتجة عن تغيير سياسة تسعير المخزون أو فروق تصحيح الأخطاء المحاسبية 0

٢ -قيمة إهلاكات الأصول الثابتة " المادية والمعنوية " المحملة على الحسابات بدفاتر المنشاة 0

ويقوم المأمور الفاحص بمطابقة قيمة الإهلاكات المضافة بالإقرار مع الإهلاكات الواردة بالدفاتر المحاسبية للشركة الواردة ضمن تكلفة التشغيل أو تكلفة المبيعات أو ضمن المصروفات العمومية والإدارية أو فى حالة وجود فروق ترد للوراء بالتسوية 0

٣ -الخسائر الرأسمالية والفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأصول 0

وهذا البند ينقسم الى جزئين كالتالى :

أ- الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول ثابتة خاضعة للإهلاك بنظام أساس الإهلاك طبقاً للبند (3) من المادة 25 والمادة 26 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته ويتم إدراجها ضمن جدول 103 أ0

ب- الفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأصول واردة من جدول 103 ب وهى عبارة عن قيمة الفروق بين الأرباح والخسائر الرأسمالية التى تظهر بقائمة الدخل وبين تلك المحتسبة للأغراض الضريبية والناتجة عن بيع الأصول التى يتم إهلاكها بنظام القسط الثابت طبقا للبندين 1 ،2 من المادة 25 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته ، وعلى سبيل المثال إذا كان هناك مبنى قيمته الدفترية 100000 جنيه وتم بيعه بمبلغ 75000 جنيه فإن الخسارة المحاسبية بالدفاتر هى 25000 جنيه فإذا كانت صافي قيمة المبنى طبقاً لأغراض حسابات الضريبة 80000 جنيه هنا تكون الخسارة الضريبية 5000 جنيه فقط ولذلك يضاف للوعاء الفرق بين الخسارة المحاسبية بالدفاتر والخسارة وفقاً لحساب الضريبة وهى مبلغ 20000 جنيه 0

4 - الضريبة على الدخل المستحقة طبقا للقانون .

حيث أنها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ويتم وضعها فى قائمة الدخل لذلك يتم ردها للوعاء بالإقرار وعلى المأمور الفاحص مطابقة القيمة الواردة بقائمة الدخل مع القيمة الواردة بالإقرار بالبند رقم 309

5 - التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الجهات الحكومية .

حيث ان التبرعات والإعانات المدفوعة للجهات الحكومية تعتمد كتكاليف ضريبياً أيا كان مقدارها طبقاً للبند 7 من المادة 23 من ق 91 لسنة 2005 لذلك لا يجرى عليها أى تعديل بالإقرار 0 وبالنسبة لباقى بند التبرعات يضاف بالكامل بالبند 312 بالإقرار وذلك لحين الوصول إلى صافى الربح الضريبى حيث أنها تحسب بواقع 10% من الربح الصافى للممول ويراجع هذا البند مع الجدول 102 من الإقرار 0

6 - الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها .

طبقا للبند 1 من المادة 24 لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها ولذلك يتم رد المكون خلال الفترة الضريبية إلى صافى الربح المحاسبي ويقوم المأمور الفاحص بمراجعة المكون من اجمالى تلك المخصصات والاحتياطيات ويتم إضافتها لصافى الربح المحاسبي بالإقرار الضريبى بند 313 ويتم المقارنة بين ما هو مدرج بالجدول مع ما هو مدرج بقائمة الدخل مع ما هو مدرج بالبند 313 من الإقرار الضريبى وإذا كان هناك فروق يتم التعرف على أسبابها .

7 - الديون المعدومة الغير مستوفاة الشروط .

وهى واردة من الجدول رقم 106 بالإقرار ويشمل هذا الجدول

أولا : الديون التى تم إعدامها وتحميلها على قائمة الدخل دون أن تتوافر فيها الشروط اللازمة لاعتبارها من التكاليف واجبة الخصم لأغراض حساب الضريبة وتتمثل هذه الشروط كما أوردناها عند مناقشة الديون المعدومة وترحل إلى البند 316 بالإقرار

ثانياً : الديون التى تم إعدامها وإدراجها خصما من المخصص ضمن قيمة الاستخدام والتى تتوافر فيها الشروط اللازمة لاعتمادها ويراعى فى هذه الحالة خصم هذه الديون المعدومة من صافى الربح المحاسبى فى الإقرار الضريبى وترحل إلى البند 326 من الإقرار الضريبى وعلى المأمور الفاحص أن يطابق القيمة من واقع قائمة الدخل مع الوارد بالجدول 106 وكذلك البنود 316 ، 326 من الإقرار الضريبي .

٨ –الرصيد السالب لأساس الإهلاك .

وهو وارد من الجدول رقم 110 والخاص بحساب الإهلاك لأغراض حساب الضريبة وهنا يجب مراجعة رصيد أساس الإهلاك للأصول الواردة بالبند 3 من المادة 25 وإذا كان الرصيد بالسالب يضاف إلى الربح المحاسبي .

9- الإضافات الأخرى .

وهى عبارة عن أى مبالغ أخرى تعد من الناحية المحاسبية من التكاليف واجبة الخصم ولكن قانون الضرائب لا يقر اعتمادها ومن امثلة ذلك مازاد عن نسبة 7 % من المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة مستنديا وذلك بالنسبة للمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات صرف خارجية .

- يخصم منه / يضاف إليه " يضاف إليه" إذا كان الإقرار محقق إجمالى خسارة

1 – مبالغ لم تدرج بقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة وتعد من التكاليف واجبة الخصم

وهى واردة من الجدول رقم 108 ويدرج بهذا الجدول المبالغ التى لم تدرج بقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وتعد تكاليف واجبة الخصم مثل فروق التقييم الناتجة عن تغيير سياسية تسعير المخزون بالمنشأة أو الفروق المدينة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية التى تدرج ضمن حقوق الملكية . وذلك كله بشرط أن تكون من التكاليف واجبة الخصم 0

2 – قيمة الإهلاك الضريبى المحسوب طبقا للنسب الواردة بالقانون .

وهى واردة من الجدول رقم 110 وهذا الجدول يشتمل على جزئين الجزء الأول : ويشتمل على بيانا مجمعا بإجمالى الأصول الثابتة متضمنا كل من قيمة الأراضى والأصول الثابتة غير القابلة للإهلاك ومن الأصول الأخرى القابلة للإهلاك .

الجزء الثانى ويشتمل على كافة الإهلاكات التى تعتبر من التكاليف واجبة الخصم طبقا لأحكام المواد 25 ، 26 ، 27، من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته .

هذا وقد تناولنا طريقة حساب الإهلاك الضريبى عند مناقشة قائمة الدخل .

3 – الأرباح الرأسمالية والفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأصول .

هذا البند وارد من الجدول 103 وينقسم إلى جزئين

أ – الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة الخاضعة للإهلاك الضريبى بنظام أساس الإهلاك طبقا للبند 3 من المادة 25 والمادة 26 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته

ب – الفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأصول

وهى عبارة عن قيمة الفروق بين الأرباح والخسائر الرأسمالية التى تظهر بقائمة الدخل وبين تلك المحتسبة لأغراض الضريبة والناتجة عن بيع الأصول التى يتم إهلاكها بنظام القسط الثابت طبقاً للبند 1 ، 2 من المادة 25 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته . وعلى سبيل المثال

إذا كان هناك مبنى قيمته الدفترية 100000 جنيه وتم بيعه بمبلغ 150000 جنيه فإن الأرباح الرأسمالية المحاسبية بالدفاتر هى 50000 جنيه فإذا كانت قيمة المبنى طبقاً لأغراض الضريبة 130000 جنيه 0 فإن فى هذه الحالة تكون الأرباح الرأسمالية لأغراض الضريبة 20000 جنيه ، ولذلك يتم خصم 30000 جنيه بالبند من الإقرار الضريبي .

4 – ديون معدومة تتوافر فيها شروط الخصم وتم خصمها من المخصص .

وهى واردة من الجدول 106 وسبق تناولها عند تناول الديون المعدومة الغير مستوفاة الشروط ضمن البنود التى تضاف للوعاء الضريبى

5 – مخصصات سبق خضوعها للضريبة .

وهى عبارة عن قيمة المخصصات السابق خضوعها للضريبة وقت تكوينها وتم ردها كإيرادات بقائمة الدخل خلال الفترة المالية المقدم عنها الإقرار 0

6 – المستخدم من المخصصات لمواجهة تكاليف واجبة الخصم .

وهو وارد من الجدول رقم 104 ويتم خصم المستخدم من المخصصات والاحتياطيات الذى تتوافر فيه شروط التكاليف واجبة الخصم أيا كان الغرض من الاستخدام بشرط سبق

خضوع المخصص أو الاحتياطى للضريبة عند تكوينه ، وفى هذه الحالة يقوم المأمور الفاحص بمراجعة المستخدم مراجعة مستنديه واعتماد المؤيد منه وينطبق عليه شروط اعتماده ويتم خصمه من الوعاء .

7- الفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة بالبورصة والتى سبق اعتماد فروق التقييم لها 0

وقد تناولنا هذا البند مع بند الإضافات .

8- خسائر العقود طويلة الأجل المنتهية خلال الفترة الضريبية والتى سبق ردها للوعاء 0

وهى عبارة عن الخسائر التى سبق ردها للوعاء فى الفترات الضريبية السابقة وذلك للعقود طويلة الأجل المنتهية خلال الفترة الضريبية وهى واردة من الجدول رقم 802 من الإقرار الضريبى ، وهو خاص بترحيل الخسائر للعقود طويلة الأجل 0

9- خصومات أخرى من اجمالى الربح

وهى عبارة عن أى بند لم يرد تفصيلا ببنود هذا الإقرار ويتعين خصمها من صافى الربح المحاسبى أو إضافتها الى الخسارة الضريبية من واقع قائمة الدخل و يتعين بيانها تفصيلا فى الجدول رقم 112 من الإقرار الضريبى .

- وبعد ذلك يتم خصم التبرعات والإعانات المعتمدة طبقا لنص المدة 23 من ق 91 لسنة 2005 البند رقم (8) .
- تخصم الخسائر المرحلة من الوعاء وذلك طبقا للمادة 29 من ق 91 لسنة 2005
- تخصم الإعفاءات وهى الواردة بالجدول (113) بالإقرار وهو يتضمن إعفاءات بموجب القانون 91 لسنة 2005 أو الإعفاءات بموجب قوانين خاصة .